



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Tributações autónomas em IRC

Evolução recente

Trabalho Final na modalidade de Dissertação
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em Gestão

por

Constança da Mota Abrantes Ferreira dos Santos

sob orientação de
Paulo Alexandre Pimenta Alves
Cristina Maria da Costa Pinto

Faculdade de Economia e Gestão,
Novembro de 2015

Ao meu Pai

Agradecimentos

Dirijo a minha primeira palavra de agradecimento aos meus Orientadores, Professora Cristina Pinto e Professor Paulo Alves pelo estímulo, acompanhamento e esforço.

À minha família pelo incentivo e confiança depositada ao longo de todo o trabalho.

Resumo

A evolução da tributação ao nível das sociedades tem sido alvo de discussão pública, tendo-se intensificado em relação a algumas temáticas, nomeadamente ao nível das tributações autónomas.

Contudo, é nossa perceção que as tributações autónomas não têm merecido a atenção necessária por parte da doutrina fiscal visto que esta se limita a apontar a principal finalidade das mesmas, ou seja, arrecadar receita fiscal, menosprezando o intuito e natureza pela qual as mesmas foram criadas.

Pelo que, com a presente dissertação, pretendemos esclarecer e contribuir para a compreensão do conceito de tributação autónoma e clarificar a razão pela qual continuam a estar inseridas no CIRC.

Primordialmente, através do estudo dos impostos e contribuições que deram origem às tributações autónomas, ambicionamos identificar alguns elementos históricos que nos permitam definir as tributações autónomas no seio da política fiscal, enquadrando a sua evolução de modo a compreender como as mesmas foram perdendo as características que as definiam. Consideramos também o paralelismo existente entre as tributações autónomas e o IVA, de onde se destacam objetivos comuns de evitar o abuso por parte dos sujeitos passivos. E, observamos a evolução destas tributações com a análise quantitativa do peso das tributações autónomas na receita do Estado português.

Constatamos que as tributações autónomas, tendo em conta a sua evolução, podem, em certa medida, ser consideradas uma tributação independente do IRC por não terem em consideração o objetivo pelo qual as mesmas foram criadas.

Palavras-chave: Tributação autónoma; IRC; Evolução; Paralelismo.

Abstract

At the societies' level the evolution of taxation has been target of public discussion, having stepped on some issues, particularly in terms of autonomous taxation.

However, it is our perception that autonomous taxation has not received the necessary attention by the tax doctrine, since it merely point out its main objective, that is, to raise tax revenues, without considering the purpose and nature by which it was created.

Therefore, with this thesis, we aim to clarify and contribute to the understanding of the concept of autonomous taxation and clarify why it continues to be part of the Corporate Income Tax Code.

We aim primarily to identify some historical elements that allow us to frame the autonomous taxation within the tax policy, through the study of taxes and contributions that led to autonomous taxation, to determine how it have progressed over time in order to understand how were lost the characteristics that defined it. We also consider the parallelism between the autonomous taxation and VAT, where we highlight common objectives to prevent abuse by taxpayers. Additionally, we pretend to analyse the evolution of these taxes with a quantitative analysis of the weight of autonomous taxation in the Portuguese State revenue.

We have verified that autonomous taxation, taking into account its evolution, can be regarded as an independent taxation of CIT, since it fails to respect the purpose for which was created.

Keywords: Autonomous taxation; CIT; Evolution; Parallelism.

Índice

Agradecimentos	iv
Resumo	vi
Abstract.....	vii
Índice de tabelas	xi
Lista de acrónimos	xii
Capítulo 1 - Introdução.....	1
Capítulo 2 - A origem e evolução das tributações autónomas em IRC	3
2.1. Origem e evolução	3
2.1.1. Os antecedentes da tributação autónoma	4
2.1.1.1. As despesas confidenciais ou não documentadas	4
2.1.1.2. Algumas despesas das empresas	7
2.1.2. O surgimento da tributação autónoma	8
2.1.3. A inclusão das tributações autónomas no CIRC.....	10
2.2. As despesas sujeitas a tributação autónoma	11
2.2.1. Despesas não documentadas	12
2.2.2. Encargos com viaturas	14
2.2.2.1. A retroatividade da taxa de tributação autónoma.....	17
2.2.3. Despesas de representação.....	20
2.2.4. Pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal favorável.....	23
2.2.5. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria.....	24
2.2.5.1. Conceito de faturado a cliente	26
2.2.6. Lucros distribuídos a entidades isentas de IRC	27
2.2.7. Compensações pagas a gestores, administradores e gerentes.....	28
2.3. O agravamento das taxas de tributação autónoma.....	30
2.4. Evolução das taxas de tributação autónoma.....	32
2.5. Fisco ou confisco?	34
Capítulo 3 - O paradigma das tributações autónomas	38

Capítulo 4 - O paralelo das tributações autónomas e o IVA	49
4.1. O paralelismo.....	49
4.2. A eventual violação das diretivas europeias	52
Capítulo 5 - Análise do peso atual das tributações autónomas sobre o IRC a suportar pelas empresas	55
5.1. Evolução da receita das tributações autónomas.....	55
5.2. O peso das tributações autónomas nos resultados das sociedades.....	57
5.3. O futuro	60
Capítulo 6 - Conclusão.....	62
Bibliografia	64
Anexo	70
Anexo I - Lista dos países considerados com regimes de tributação privilegiada	70

Índice de tabelas

Tabela 1 - Taxas de tributação autónoma sobre as viaturas.	16
Tabela 2 - Evolução das taxas de tributação autónoma	32
Tabela 3 - Evolução da receita das tributações autónomas	56
Tabela 4 - Evolução das declarações e do resultado tributável.....	57
Tabela 5 – Evolução do peso da tributação autónoma face ao RAI	58
Tabela 6 - Evolução do peso da tributação autónoma face ao IRC liquidado	59

Lista de acrónimos

Ac.	Acórdão
ANTRAM	Associação Nacional de Transportadores Públicos Rodoviários de Mercadorias
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
FMI	Fundo Monetário Internacional
GNV	Gás Natural Veicular
GPL	Gás de Petróleo Liquefeito
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
RAI	Resultado Antes de Imposto
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TA	Tributação Autónoma
TC	Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia

Capítulo 1

Introdução

A tributação das sociedades tem sido objeto de uma crescente atenção nacional devido à situação económica, social e financeira de Portugal.

É sabido que as empresas desempenham um papel fulcral no desenvolvimento da economia de um país pelo que, nos últimos anos, tem-se procurado suavizar as tributações a que se encontram sujeitas.

Em 2013, Portugal adotou uma nova política de tributação com o objetivo de tornar a teia empresarial mais competitiva face aos restantes países. Aliada a esta nova política surge o aditamento a uma controversa norma já existente que consistiu na não aceitação expressa dos encargos relativos a tributações autónomas.

Neste sentido, o principal objetivo do presente trabalho passa pela compreensão das problemáticas e especificidades inerentes às tributações autónomas em IRC.

A doutrina fiscal não tem dedicado muito tempo à análise profunda sobre este tema, limitando-se a apontar argumentos dispersos que não têm em conta a razão histórica que conduziu à criação das tributações autónomas.

Ao longo de todo o trabalho procuramos reunir argumentos que facilitem a compreensão das tributações autónomas desde a sua origem até aos dias de hoje e neste sentido, compreender o lugar que ocupam no sistema fiscal português.

Começaremos por estudar a origem das tributações autónomas bem como o fundamento inerente à sua existência, identificar quais as despesas que se

encontram sujeitas a tributação autónoma e compreender os motivos para a sua sujeição. Posteriormente, apreciaremos o paralelo existente entre as tributações autónomas e o IVA através da identificação dos aspetos que unem estas duas tributações. Por último, procederemos à análise da evolução da receita arrecada pelo Estado relativamente às tributações autónomas assim como o peso que representam nas contas das sociedades.

Capítulo 2

A origem e evolução das tributações autónomas em IRC

Para Areias & Esteves (2014), as tributações autónomas constituem um desvio à regra de tributação do rendimento e foram introduzidas no CIRC como forma de colmatar a dificuldade de identificar encargos não relacionados com a atividade ou que devessem ser sujeitos a outro imposto, como o IRS.

Segundo Martins (2013), as tributações autónomas constituem “um entorse” à luz das características próprias do IRC, enquanto imposto direto que incide sobre o rendimento das pessoas coletivas, mas encontram justificativo nos objetivos que visam prosseguir.

Colocam-se então as seguintes questões:

- (i) Serão as tributações autónomas realmente uma desvirtuação do imposto ou uma forma de ajustamento?
- (ii) Serão as tributações autónomas uma forma de combate à evasão fiscal ou um meio adicional de arrecadação de imposto?

2.1. Origem e evolução

O desenvolvimento do tema implica o estudo aprofundado de todos os aspetos históricos que conduziram ou influenciaram a configuração das tributações autónomas desde a sua origem até aos dias de hoje.

Sabendo que o estudo da origem das tributações autónomas nos faz recuar ao pós 25 de abril de 1974, no qual o 1.º governo provisório procedeu à reforma

do sistema tributário, identificámos três momentos distintos: os antecedentes à tributação autónoma, o surgimento da tributação autónoma e por último a inclusão das tributações autónomas no CIRC.

2.1.1. Os antecedentes da tributação autónoma

A história demonstra que os antecedentes das tributações autónomas, numa primeira fase, passaram pela imposição de limitações sobre as despesas confidenciais ou não documentadas e, numa segunda fase, sobre algumas despesas das empresas.

2.1.1.1. As despesas confidenciais ou não documentadas

O programa e orgânica do governo provisório estabeleceu como medida de política económica e financeira, a “reforma do sistema tributário, tendente à sua racionalização e à atenuação da carga fiscal sobre as classes desfavoráveis, com vista a uma equitativa distribuição do rendimento”.

Neste sentido, foi publicado o Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, que contemplou certas medidas para corrigir distorções do sistema tributário em vigor, entre elas a proibição de efetuar despesas confidenciais ou não documentadas, conforme descrito no artigo 27.º:

1. É proibido às empresas comerciais ou industriais e, bem assim, às empresas com escrita devidamente organizada que se dediquem a explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias efetuarem despesas confidenciais ou não documentadas.
2. A infração ao disposto neste artigo será punido com multa igual à despesa efetuada, num mínimo de 5.000\$00.

Ora, importa aqui analisar alguns conceitos que, embora não tendo uma definição legal, a vasta doutrina e a jurisprudência já clarificaram.

Relativamente ao conceito de despesas confidenciais, o STA, no processo n.º 1283/03, reconhece que despesas confidenciais são despesas que têm carácter

secreto, por não serem especificadas, nem identificadas, em função da sua origem e finalidade tendo em conta a sua natureza.

Por outro lado, segundo Martins (2013), as despesas não documentadas são despesas que carecem de qualquer documento justificativo ou em que os documentos existentes são de tal modo deficientes que não permitem conhecer quer a natureza da despesa, quer o respetivo beneficiário.

No entanto, em 1983, o Ministério das Finanças e do Plano, do governo de Francisco Pinto Balsemão, através do Decreto-Lei n.º 235-F/83, de 1 de junho, considerou que, tendo por base a experiência obtida junto das empresas, algumas despesas (confidenciais ou não documentadas) se mostram necessárias ao bom prosseguimento das atividades empresariais.

Acresce ainda, na introdução à alteração do regime de despesas não documentadas, que não é aconselhável a revogação pura e simples pelas eventuais distorções que daí poderiam advir, mas sim, a fixação de um limite máximo para a realização destas despesas. Assim, o artigo 27.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, passa a ter a seguinte redação:

2. A infração ao disposto neste artigo será punida com multa igual à despesa total efetuada durante o exercício quando esse montante ultrapasse 1% da faturação total da empresa no mesmo período ou o máximo de 10.000.000\$, não podendo a multa ser inferior a 20.000\$.

Ora, tendo por base o acima exposto, as despesas confidenciais ou não documentadas eram aceites, muito embora, se ultrapassados os limites considerados razoáveis para a prossecução da atividade da empresa, os sujeitos passivos seriam punidos.

Mais tarde, em 1986, a Assembleia da República, embora reconheça a necessidade das despesas não documentadas para a obtenção dos rendimentos das empresas, introduziu limites mais apertados para a sua realização. Neste sentido, o Decreto-Lei n.º 167/86, de 27 de junho, introduziu a seguinte redação ao artigo 27.º, n.º 2:

2. A infração ao disposto neste artigo será punida com multa igual à despesa total efetuada durante o exercício quando esse montante ultrapasse 0,5% da faturação total da empresa no mesmo período ou o máximo de 5.000.000\$, não podendo a multa ser inferior a 20.000\$.

Importa referir que, embora tenham reduzido os limites, os diferentes governos consideraram que a realização deste tipo de despesas é fundamental para a atividade empresarial. Sendo assim, dúvidas não restam quanto à finalidade destas despesas, ou seja, contribuir para a obtenção de rendimentos no âmbito da atividade empresarial.

Mais tarde, a Lei do Orçamento de Estado para 1988 - Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro - alterou o carácter punitivo do regime das despesas confidenciais. Assim, a redação do artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, passou a ser:

1. As empresas comerciais ou industriais, e bem assim as empresas com escrita devidamente organizada que se dediquem a explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, que efetuem despesas confidenciais ou não documentadas ficam sujeitas, para esse tipo de despesa, à taxa de contribuição industrial agravada em 20%.
2. A realização das despesas a que se refere o número anterior que ultrapassem 2% da faturação total constitui infração punida com multa de igual montante.

Da nova redação do referido artigo, verificamos que as despesas confidenciais ou não documentadas passam a estar sujeitas a tributação e não apenas sujeitas a uma coima, no caso de ultrapassarem os limites legalmente estabelecidos. No entanto, o governo foi mais longe no combate a este tipo de despesas. Além da sujeição a tributação, se o montante das despesas ultrapassar 2% da faturação total da empresa, a mesma terá de pagar uma coima no valor das despesas efetuadas.

Podemos considerar que a elevada tributação a que estas despesas ficaram sujeitas em 1988 veio alterar, em parte, a perceção, pelo legislador, da finalidade que as mesmas tinham para a atividade das empresas.

2.1.1.2. Algumas despesas das empresas

Em 1983, a não entrada em vigor do Orçamento de Estado no dia 1 de janeiro levou a que, como forma de manter inalterado o valor do défice orçamental fixado, fosse criado, através do Decreto-Lei n.º 119-A/83, de 28 de fevereiro, um imposto extraordinário sobre algumas despesas, cujas receitas reverteriam integralmente para o Estado.

Referia o artigo 32.º do mencionado Decreto-Lei que as empresas singulares ou coletivas subordinadas à contribuição industrial estavam sujeitas à taxa de imposto de 10% sobre determinadas despesas, designadamente despesas de representação¹, despesas com deslocações, estadias, alojamento e alimentação das pessoas², despesas com ofertas a clientes, a fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades³ e despesas com rendas de imóveis não adstritos ao exercício da atividade da empresa ou a realizações de utilidade social⁴.

Importa relembrar que o ano de 1983 ficou marcado por uma grave crise económica que conduziu à chegada, pela segunda vez, a Portugal, de uma delegação do FMI. Motivo este que obrigou o recém-eleito governo⁵ a tomar medidas que permitissem aumentar as receitas do Estado, de forma a evitar que a perspetivada chegada do FMI se concretizasse.

Neste sentido, em 13 de julho foi publicado, através do Decreto Regulamentar n.º 67/83, o regulamento do imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas, onde, entre outras medidas, se abordou a liquidação do imposto, passando a competir ao próprio contribuinte a liquidação do imposto, numa base trimestral, mediante o preenchimento da declaração modelo anexada ao regulamento.

¹ Nomeadamente com refeições, passeios, jantares, almoços e espetáculos oferecidos, no país ou no estrangeiro, a clientes, fornecedores ou a quaisquer outras pessoas ou entidades.

² Referidas no artigo 37.º, alínea b) do Código da Contribuição Industrial.

³ Com exceção das abrangidas pelo artigo 36.º do Código da Contribuição Industrial e de outras que não tenham fim lucrativo, desde que, tratando-se de bens, estes tenham sido adquiridos a terceiros.

⁴ Nos termos do artigo 35.º do Código da Contribuição Industrial.

⁵ Governo de aliança entre Partido Socialista e Partido Social Democrata, presidido por Mário Soares.

Um ano mais tarde, a Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro, autoriza o governo a manter o imposto extraordinário criado pelo Decreto-Lei n.º 119-A/83, de 28 de fevereiro, para o ano de 1984 e, neste sentido, o Decreto Regulamentar n.º 35/84, de 18 de abril, vem alterar, em conformidade, o referido Decreto-Lei no sentido de permitir a sua aplicação também no ano de 1984.

2.1.2. O surgimento da tributação autónoma

A primeira tributação autónoma nasce em 1990. Mas o que aconteceu aos seus antecedentes que referimos anteriormente?

Com a entrada em vigor do CIRC, uma das medidas da reforma fiscal dos anos 80, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, são abolidos determinados impostos, nomeadamente, a Contribuição Industrial.

Conforme refere Nabais (2015), o IRC foi criado em substituição dos anteriores impostos parcelares e impostos complementares, no âmbito do programa constitucional da reforma da tributação do rendimento, em 1988/1989.

Nesta sequência, a penalidade estabelecida no Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto, sobre o regime das despesas confidenciais ou não documentadas foi revogada.

No entanto, conforme refere Barreira (1989) um dos aspetos mais controversos resultantes da entrada em vigor da reforma fiscal prende-se com o regime jurídico das despesas confidenciais ou não documentadas. Acrescenta que, com a nova redação da reforma fiscal apenas são abolidos a Contribuição Industrial e o Imposto sobre a Indústria Agrícola, pelo que se suscitam dúvidas quanto à abolição do regime jurídico tributário das despesas confidenciais ou não documentadas. Adiante, conclui que, tendo em consideração alguns

elementos interpretativos, a intenção legislativa é a revogação de todas as regras atinentes aos impostos abolidos.

Contudo, o artigo 41.º do CIRC⁶ refere que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas:

- g) As despesas de representação, escrituradas a qualquer título, na parte em que a Direção-Geral das Contribuições e Impostos as repute exageradas;
- h) Os encargos não devidamente documentados e as despesas de carácter confidencial.

Em suma, no ano de 1989, as despesas e os encargos anteriores referidos apenas não eram aceites para efeitos fiscais, não recaindo sobre as empresas qualquer punição ou obrigação inerente.

No entanto, antevê Reis (1989) que, embora para o exercício de 1989 não exista tributação autónoma deste tipo de despesas, será de esperar que venha a ser estabelecida legislação nesse sentido.

Um ano após a vigência do CIRC surgiram os primeiros ajustamentos, por via do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho. O artigo 4.º referia:

As despesas confidenciais ou não documentadas efetuadas no âmbito do exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos artigo 8.º e 9.º do respetivo Código são tributados autonomamente em IRS ou IRC, conforme os casos, a uma taxa de 10%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC.

Estava assim criada a primeira despesa sujeita a tributação autónoma. Os sujeitos passivos ficavam assim obrigados a entregar 10% do valor dessas despesas ao Estado.

Confirma Nabais (2013), as primeiras tributações autónomas começaram por reportar-se a despesas confidenciais e não documentadas. Acrescenta que tal norma não configurava uma verdadeira norma de tributação, tendo como

⁶ Redação em vigor em 1989.

função o acompanhamento, vigilância e fiscalização da atuação dos contribuintes e, por conseguinte, de luta contra o crescente fenómeno de evasão e fraude fiscal.

O fim deste preceito é claro: aumentar a receita fiscal e diminuir as despesas que possam conduzir a comportamentos abusivos por parte dos sujeitos passivos.

2.1.3. A inclusão das tributações autónomas no CIRC

Conforme refere Ferreira (2003), o IRC pretende tributar de uma forma global e unitária todos os rendimentos obtidos, mesmo que provenientes de atos ilícitos, pelas pessoas coletivas, com referência a um período de tempo.

Pode ler-se no preâmbulo do CIRC que, com a reformulação geral da tributação do rendimento, verteram-se para o IRC as suas linhas norteadoras, designadamente as referentes ao alargamento da base tributável, à moderação dos níveis de tributação e à necessária articulação entre IRS e IRC.

Sanches (2007) considera que a aprovação do CIRC despoletou uma densificação dos deveres de cooperação das sociedades, nomeadamente com a obrigação de possuir contabilidade organizada, bem como a definição de uma complexa teia de regulamentações acerca do modo como ela deve ser organizada.

É sabido que o ciclo de produção legislativa em matéria fiscal, em Portugal, é muito curto, sucedendo-se a um ritmo acelerado diversas alterações legislativas.

No entanto, para Cunha (2009), não é de esperar que se processem mudanças de morfologia do sistema, mas a introdução de simples ajustamentos, muitas vezes motivados por grandes pressões de obtenção de receitas, ou pelo propósito de combater a evasão fiscal.

Por outro lado, Nabais (2013) considera que a recente evolução do IRC despoletou manifestações que se revelam chocantes face aos princípios que constituem a armadura jurídico-constitucional do sistema fiscal, mais especificamente da relativa à tributação do rendimento das empresas.

Não obstante o acima referido, o ano de 2000 caracteriza-se por uma reforma abrangente da tributação do rendimento e pela adoção de medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscal, alterando o CIRS, o CIRC, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, a LGT, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código de Procedimento e de Processo Tributário e legislação avulsa.

Nesta conformidade, é revogado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho, e aditado ao CIRC o artigo 69.º-A, o qual estabelece que são tributadas autonomamente as despesas confidenciais ou não documentadas, as despesas de representação, os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos e motociclos e as despesas que tenham beneficiado pessoas ou entidades localizadas em zonas de baixa tributação.

Assim, a partir de 2000, as tributações autónomas passaram a estar formalmente incluídas no CIRC.

2.2. As despesas sujeitas a tributação autónoma

Segundo Nabais (2015), as tributações autónomas, tendo começado por incidir sobre despesas não documentadas e depois sobre despesas de representação e sobre os encargos com viaturas, foram entretanto alargadas a diversas outras despesas e a alguns rendimentos como lucros distribuídos e certas indemnizações ou compensações pagas.

Reconhece Sanches (2007) que o legislador procurou responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de interseção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.

Neste sentido, Sousa (2011) subdivide as tributações autónomas em: tributações autónomas incidentes sobre encargos dedutíveis, tributações autónomas sobre lucros distribuídos e tributações autónomas incidentes sobre despesas injustificadas.

2.2.1. Despesas não documentadas

As despesas não documentadas são despesas incluídas na contabilidade dos sujeitos passivos em que não é possível conhecer a entidade que recebeu o respetivo pagamento e/ou sobre as quais não existe um documento de suporte, embora possam até ser considerados como relevantes para a manutenção da fonte produtora de rendimentos.

Atualmente, estas despesas estão sujeitas à taxa de tributação autónoma de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gasto do período.

No entanto, a taxa referida anteriormente é elevada para 70% nos casos em que os sujeitos passivos sejam total ou parcialmente isentos de IRC e que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Conforme referido anteriormente, a tributação autónoma que incide sobre estas despesas foi a primeira a surgir, contudo, não se cingia apenas às despesas não documentadas.

No início, a tributação autónoma incidia sobre as despesas confidenciais ou não documentadas. No entanto, a Lei do Orçamento de Estado para 2008 - Lei

n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro - eliminou da redação do artigo das tributações autónomas a designação de “despesas confidenciais” permanecendo apenas o conceito de “despesas não documentadas”.

O Ac. do CAAD, no processo n.º 292/2013-T, considera que esta eliminação das despesas confidenciais foi originada pela tentativa de uniformização com a terminologia internacional e como forma de evitar dúvidas pela alternativa com não documentadas.

O TC, no Ac. n.º 18/2011, já se pronunciou relativamente à lógica fiscal desta tributação considerando a possibilidade de existir um “presumível prejuízo para a Fazenda Pública, por não ser possível comprovar, por falta de documentação, se houve lugar ao pagamento do IVA ou de outros tributos que fossem devidos em relação às transações efetuadas”.

Acrescenta ainda o STA no Ac. ao processo n.º 830/11, que dada a impossibilidade de conhecer o beneficiário deste rendimento, o legislador considerou que se estaria a aceitar como custo este tipo de despesas “sem que pudesse haver, dada a sua natureza confidencial, a tributação dos rendimentos auferidos por partes dos seus beneficiários”.

Tendo em consideração os exigentes requisitos de um documento comprovativo, por lapso, poderá acontecer que estas não estejam devidamente documentadas.

Portugal (2012) considera como encargos não devidamente documentados os que, embora tenham um suporte documental, este não se encontra devidamente emitido, dando como exemplo uma fatura de um fornecedor que na descrição dos artigos refere unicamente “serviços prestados”.

Ora, estamos perante um caso em que existe um documento emitido, em que são conhecidos os destinatários, mas não são cumpridos os requisitos exigidos⁷.

Assim, e da redação do artigo 88.º do CIRC, em linha com o previsto no artigo 23.º-A, do mesmo diploma, estes encargos não estão sujeitos a tributação autónoma, mas o custo também não será aceite para efeitos fiscais.

Do acima referido, e em linha com o que foi dito por Nabais (2015), a taxa de tributação autónoma que incide sobre este tipo de despesas e principalmente quando realizadas por sujeitos de IRC isentos de imposto, “à primeira vista, parece excessiva ou mesmo chocante”.

Morais (2009), em resposta, compreende a violenta penalização deste tipo de despesas, visto que se pode supor que estão subjacentes práticas ilegais como a corrupção.

2.2.2. Encargos com viaturas

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, introduziu a tributação autónoma sobre as viaturas no regime fiscal português.

Inicialmente apenas os encargos relacionados com as viaturas ligeiras de passageiros, os barcos de recreio, as aeronaves de turismo, as motos e os motociclos estavam sujeitos a tributação autónoma.

Da redação inicial do CIRC até à atual, diversas alterações foram surgindo, quer ao nível dos veículos considerados quer dos encargos e das taxas de tributação.

⁷ Nos termos do CIRC, o documento comprovativo deve conter, pelo menos, o nome ou denominação social do fornecedor/prestador de serviços e do adquirente ou destinatário bem como os respetivos números de identificação fiscal sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional, a quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou serviços prestados, o valor da contraprestação e a data em que os bens foram adquiridos ou os serviços prestados. Ademais, são ainda considerados como não devidamente documentados, os documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou quando tenha sido declarada oficiosamente a cessação da sua atividade.

Pinto (2012) considera que ao longo dos últimos anos a taxa de tributação autónoma relativa aos encargos com as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas tem aumentado, o que aliado à diminuição do valor da depreciação aceite fiscalmente como gasto, aumenta o montante dos encargos suportados pelas entidades.

Atualmente, apenas resiste a tributação autónoma dos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros e das motos e motociclos, os veículos afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados, e as viaturas automóveis que tenham sido imputadas aos trabalhadores por acordo escrito entre este e a entidade patronal.

Recentemente, a Lei n.º 82-G/2014, de 31 de dezembro, aditou às viaturas acima descritas as viaturas ligeiras de mercadorias⁸ e excluiu do âmbito de sujeição a tributação autónoma os encargos relacionados com veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

Em sede de IRC, consideram-se encargos “as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização”⁹.

No que concerne à tributação autónoma a que estes encargos se encontram sujeitos, para Pinto (2011), a nova fórmula parece ter esquecido o propósito inicialmente definido que consistia na não aceitação de uma parcela desses gastos¹⁰. Neste seguimento, começou por estabelecer-se a não aceitação do custo de 20% desses encargos por se presumir que nem todos seriam suportados verdadeiramente no âmbito da atividade empresarial.

Refere ainda o autor que esta disposição apenas penalizava diretamente as entidades que obtivessem lucros tributáveis e, como tal, optou-se por substituir a não aceitação do custo pela fixação da taxa de tributação autónoma em

⁸ Conforme referidas no artigo 7.º, n.º 1, alínea b) do Código do Imposto sobre Veículos.

⁹ Artigo 88.º, n.º 5 do CIRC.

¹⁰ De notar que esta disposição também é aplicada às despesas de representação.

valores percentuais, passando assim para “6% quando a taxa de IRC atingiu 30% e 5% quando a taxa do IRC era de 25%”.

Podemos então concluir que a intenção inicial do legislador manteve-se. No entanto, com o aumento gradual das taxas¹¹, este propósito parece ter-se dissipado.

Atualmente, o artigo 88.º, n.º 3 do CIRC prevê, na redação em vigor, uma taxa tripartida:

- a) 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25.000;
- b) 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25.000, e inferior a (euro) 35.000;
- c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35.000.

No contexto das tributações autónomas relativas aos encargos com viaturas, é pertinente referir que, em 2015, entrou em vigor a Lei da reforma da fiscalidade verde, a qual, conforme o Despacho n.º 1962/2014 do Ministro do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, deverá contribuir para a “ecoinovação”, para a “eficiência na utilização dos recursos” e para a “indução de padrões de consumo mais sustentáveis”.

Ora, a comissão para a reforma da fiscalidade verde propôs uma redução das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros movidos a GPL ou GNV e com viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, como apresentado na tabela abaixo:

Custo de aquisição	Inferior a 25.000€	Entre 25.000€ e 35.000€	Superior a 35.000€
Combustíveis fósseis	10%	27,5%	35%
GPL ou GNV	7,5%	15%	27,5%
Híbridas <i>plug-in</i>	5%	10%	17,5%

Tabela 1 - Taxas de tributação autónoma sobre as viaturas.

¹¹ Ver Tabela 2 - Evolução das taxas de tributação autónoma.

Estas medidas advêm do facto da comissão para a reforma da fiscalidade verde ter considerado o efeito menos poluidor deste tipo de combustíveis quando comparado com outros combustíveis fósseis.

Assim, consideramos que, mais do que incentivar a compra deste tipo de viaturas, estamos perante uma tentativa de alterar os hábitos comportamentais dos portugueses, tornando-os mais sustentáveis.

2.2.2.1. A retroatividade da taxa de tributação autónoma

A Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro, aprovou medidas fiscais anticíclicas, nomeadamente ao nível das tributações autónomas. Até aqui, nada faria prever que esta Lei conduzisse a um aumento substancial do número de processos em tribunal, encaminhados posteriormente até ao TC.

Referem Domingues & Brito (2012), que a esmagadora maioria dos contribuintes foi vencida pela ditadura do sistema informático da AT que emitiu notas de liquidação de IRC considerando que as taxas agravadas se aplicavam às despesas realizadas desde 1 de janeiro de 2008. Apenas uma minoria dos contribuintes levou esta questão a tribunal.

Ora, o motivo prende-se com o artigo 5.º da referida Lei, relativo à produção de efeitos, que prevê que as alterações introduzidas ao artigo das tributações autónomas que estabelece um aumento das taxas de tributação autónoma de alguns encargos, produzem efeitos desde 1 de janeiro de 2008.

Neste sentido, importa analisar o artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, o qual estabelece o princípio da proibição da retroatividade fiscal:

Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

A razão de ser deste princípio reside na necessidade que o contribuinte tem de planear a sua atividade e traçar orçamentos e por conseguinte, saber que impostos irá pagar no âmbito da sua atividade.

Para Vasques (2014), “a previsibilidade e constância da lei, que se dirão aconselháveis em qualquer domínio jurídico, tornam-se de superlativa importância quando lidamos com taxas, contribuições e impostos”.

Ora, esta alteração legislativa permitiu o esclarecimento sobre a formação do facto tributário das tributações autónomas: de um lado, temos os defensores da constitucionalidade da norma e do outro lado aqueles que consideram que a norma que introduziu o efeito retroativo das taxas de tributação autónoma é inconstitucional.

Do lado dos defensores da inconstitucionalidade, explica Pereira (2011) que “embora a tributação autónoma de encargos esteja formalmente inserida no CIRC e o respetivo montante seja liquidado no âmbito daquele imposto, a tributação autónoma é uma imposição fiscal materialmente distinta da tributação em IRC. O apuramento do montante tributável em sede de tributação autónoma é uma mera soma de valores correspondentes a factos tributários autónomos, para efeitos da aplicação da taxa de tributação autónoma legalmente prevista. Deste modo, na tributação autónoma não existe um facto tributário de formação sucessiva, mas sim um facto tributário de formação instantânea”.

Alega Costa (1997) que a “linha demarcadora do âmbito da retroatividade fiscal constitucionalmente admissível passará, desde logo, pela distinção entre situações tributárias ‘permanentes’ e ‘periódicas’ e ‘factos’ cuja eficácia fiscal se esgota ou se firma ‘instantaneamente’” e posteriormente por uma análise do tempo entre o “período de produção dos rendimentos e a criação (ou modificação) do correspondente imposto”.

Clarifica igualmente o TC, no processo n.º 150/12, que no caso das tributações autónomas “tributa-se cada despesa efetuada, em si mesma considerada, e sujeita a determinada taxa, sendo a tributação autónoma apurada de forma independente do IRC que é devido em cada exercício”, uma vez que “o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa, não se estando perante um facto complexo, de formação sucessiva ao longo do ano, mas perante um facto tributário instantâneo”.

Do lado daqueles que defende a constitucionalidade, apresentamos, como exemplo, o Ac. n.º 18/2011 do TC, relativo ao processo n.º 204/2010, o qual considera que a nova alteração legislativa pretende não só desincentivar o contribuinte para “a realização de despesa como estimular as empresas a optarem por soluções que sejam mais vantajosas do ponto de vista do interesse público”. Acrescenta ainda que, se o sujeito passivo considerava essas despesas como realmente necessárias para a sua atividade, não deixaria de as realizar mesmo com uma alteração da taxa de tributação autónoma e tendo em consideração que o regime legal dá a “oportunidade aos contribuintes de adotarem decisões na gestão do parque automóvel que permita a diminuição da carga fiscal”¹², os interessados já poderiam ter optado por estas novas vantagens fiscais.

Conforme verificámos a jurisprudência do TC não é unânime, havendo mesmo posições contraditórias.

Após a análise do estabelecido no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, nada impede de analisar os mesmos preceitos à luz do princípio da proteção da confiança implantado no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa.

¹² Viaturas ligeiras ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO₂ sejam inferiores a 120g/km, no caso de serem movidos a gasolina e inferiores a 90g/km caso sejam movidos a gasóleo e disponham de certificado de conformidade.

Para Nabais (2015), parte deste princípio encontra-se desativado pelo princípio da proibição da retroatividade fiscal, mas não deixa de ser invocado “para resolver os não poucos e melindrosos problemas” inerentes à delimitação do conceito de retroatividade.

No seguimento do acórdão do TC referido acima, e atendendo ao princípio da proteção da confiança, concluíram que este princípio não foi violado visto estarem em causa despesas indispensáveis à atividade comercial e por conseguinte a norma que estabelece a retroatividade a 1 de janeiro de 2008 está formulada nos termos da Constituição.

2.2.3. Despesas de representação

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que reforma a tributação do rendimento, adota igualmente medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, como é o caso da tributação autónoma relativamente às despesas de representação.

De acordo com a redação do artigo 69.º-A da Lei acima referida, estas despesas são “tributadas autonomamente, à taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada”. Mais tarde, e de acordo com o já acima referenciado relativamente aos encargos com as viaturas, optou-se por substituir a não aceitação deste custo pela taxa de tributação autónoma de 6%, conforme prevê a Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro.

Na atual redação do CIRC, dispõe o artigo 88.º, n.º 7 que:

São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos dedutíveis relativamente a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com receções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Relativamente ao conceito de despesas de representação, embora o artigo do código nomeie as despesas que estão sujeitas a tributação, diversos autores já se pronunciaram relativamente à abrangência destas despesas, bem como a AT já sentiu necessidade de esclarecer algumas situações em concreto.

Franco (2008) define despesas de representação como sendo as despesas incorridas que permitem a representação da sociedade junto de terceiros, o que implica que estejam sempre envolvidos terceiros¹³ à empresa.

Acrescentam Silva & Costa (2014) que as despesas de representação se distinguem das despesas de deslocação porque uma despesa de representação implica sempre o envolvimento de pessoas e/ou entidades terceiras, enquanto que as despesas de deslocação implicam que esteja envolvido um trabalhador ou membro do órgão social da entidade.

Neste sentido, a AT já se pronunciou relativamente a dois tipos de despesas que suscitaram dúvidas aos sujeitos passivos de imposto relativamente ao seu enquadramento fiscal, designadamente os encargos com viagens de profissionais de saúde a congressos e reuniões científicas e os encargos com a aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol.

A circular n.º 20/2009, de 28 de julho, aponta que a aquisição dos camarotes nos estádios de futebol “confere aos seus titulares a possibilidade de publicitar e promover a sua imagem e os seus logotipos em vários suportes de comunicação” assim como, a possibilidade de utilizar o local como escritório ou sala de reuniões além de permitir o acesso aos jogos de futebol e beneficiar, entre outros, de serviço de *catering*. Ora, a AT considera que, embora os encargos suportados referentes a publicidade e promoção da imagem das sociedades sejam aceites como custo para efeitos fiscais, as despesas com os restantes serviços, além de o serem, ficam ainda sujeitos à taxa de tributação autónoma.

¹³ Como clientes, fornecedores ou quaisquer outras pessoas externas.

Por outro lado, através do Despacho ao processo P 1648/09, de 16 de julho, a AT considera que quando os encargos forem gerados no âmbito da promoção de um medicamento deverão ser considerados como “ações de publicidade e propaganda e aceites como custos de publicidade e propaganda” no âmbito do CIRC. No entanto, quando não gerados nesse âmbito, assumem o carácter de despesas de representação e consequentemente, sujeitos a tributação autónoma.

Importa ainda referir que a realização destas despesas pode originar consumos promíscuos. O legislador, ciente da dificuldade de tributação destas despesas na esfera pessoal do trabalhador, encontrou na tributação autónoma da própria despesa um meio alternativo de arrecadação do imposto eventualmente em falta, uma vez que estas despesas tanto podem servir as finalidades empresariais como servir as necessidades pessoais do trabalhador ou membro do órgão social.

Por último, consideramos interessante notar que, tendo em consideração a lógica inicial das tributações autónomas sobre estas despesas, ou seja, a não aceitação de uma parcela desses encargos, e sabendo que a taxa de IRC em 2015 atinge os 21% e a atual taxa de tributação autónoma ascende a 10%, isto corresponde à consideração, aproximadamente, de 48% desses encargos como não sendo suportados para prosseguir a atividade empresarial, o que nos parece um valor bastante elevado face à atual conjuntura do país.

Cumpre ainda notar que o subcapítulo da retroatividade da taxa de tributação autónoma é igualmente aplicado às despesas de representação. Apenas por simplificação foi colocado no ponto dos encargos com viaturas.

2.2.4. Pagamentos a pessoas singulares ou coletivas não residentes e sujeitas a regime fiscal favorável

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, veio também introduzir a sujeição a tributação autónoma dos pagamentos a não residentes sujeitos a regime fiscal favorável¹⁴.

Estabelece o artigo 88.º, n.º 8 do CIRC que as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, estão sujeitas à taxa autónoma de 35%¹⁵ ou 55%¹⁶.

Esta disposição está intrinsecamente ligada com o artigo 23.º-A, n.º 1, alínea r) e n.º 7 e n.º 8 do CIRC, no qual não são dedutíveis as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou exagerado.

Morais (2009) sustenta que a Lei estabelece a inversão do ónus da prova, ou seja, o custo, ainda que devidamente documentado na contabilidade do sujeito passivo, não se presume como correspondente à realidade, cabendo assim ao sujeito passivo a prova da sua existência e necessidade.

Neste sentido, de acordo com o referido no artigo 23.º-A, n.º 8 do CIRC, o sujeito passivo pode, no prazo de 30 dias após notificação da AT, responder e fazer a produção da prova.

¹⁴ Vide anexo.

¹⁵ Aplicada a sujeitos passivos que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

¹⁶ Aplicada a sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Conforme referem Araújo & Oliveira (2014), esta tributação autónoma tem como finalidade o combate ao abuso (que em determinadas configurações poderá representar evasão fiscal pura e dura) traduzido em desvio de fluxos ou rendimentos para zonas de baixa tributação com o único objetivo de furtá-los à tributação que seria aplicada em Portugal.

2.2.5. Ajudas de custo e compensação pelo uso de viatura própria

Para Sousa (2011), as ajudas de custo são quantias atribuídas pela entidade patronal aos seus trabalhadores com o intuito de os compensar pelos gastos incorridos quando se deslocam ao serviço da entidade patronal, sem ser necessário apresentar o documento justificativo da despesa.

Dispõe o artigo 88.º, n.º 9 do CIRC que estão sujeitos à taxa de tributação autónoma de 5%¹⁷ os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pelo uso de viatura própria do trabalhador, aquando da sua deslocação ao serviço da entidade patronal.

No entanto, esta sujeição poderá ser obviada nas seguintes situações: quando estas despesas são faturadas a clientes, quando haja lugar a tributação em sede de IRS e quando por cada pagamento, a entidade patronal tenha um mapa de controlo das deslocações¹⁸.

Neste sentido, importa invocar a Informação Vinculativa do processo n.º 71/08, no qual a Diretora de Serviços do IRC, por subdelegação de competências, esclarece que, sempre que os encargos com as ajudas de custo impliquem a tributação em sede de IRS na esfera dos beneficiários, não há

¹⁷ Redação atual do artigo.

¹⁸ Designado por mapa itinerário o qual deve referir os locais, tempo de permanência e objetivo. No caso das viaturas próprias deverá ainda identificar a viatura, o proprietário e o número de quilómetros percorridos.

dúvidas quanto à dedutibilidade do respetivo custo nem quanto à não aplicabilidade da tributação autónoma. No entanto, quando as ajudas de custo não constituem rendimento de trabalho tributável, surgem quatro cenários possíveis quanto à sujeição a tributação autónoma e dedutibilidade do custo em sede de IRC. No primeiro cenário, o custo é fiscalmente aceite e não há sujeição a tributação autónoma desde que os respetivos encargos estejam expressamente mencionados na fatura emitida ao cliente e exista um controlo interno dessa despesa, via mapa itinerário. O segundo cenário varia em relação ao primeiro no aspeto do controlo interno da despesa, ou seja, quando o contribuinte não consegue comprovar a despesa, e assim, embora o custo continue a ser aceite fiscalmente, há tributação autónoma. O terceiro e quarto cenários tratam as despesas com ajudas de custo quando as mesmas não são faturadas a clientes. Assim, quando o sujeito passivo possui um mapa de itinerário, o encargo é fiscalmente dedutível mas não obsta à sujeição a tributação autónoma. Por outro lado, se os encargos não estiverem devidamente documentados, por via do mapa itinerário, não são dedutíveis fiscalmente e a sujeição a tributação autónoma está dependente da não verificação de prejuízo fiscal no respetivo período de tributação.

Esta tributação autónoma surgiu com a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro. No entanto, desde 1998, está em vigor o regime jurídico do abono de ajudas de custo, cujo conceito está delimitado.

Inicialmente, o regime jurídico do abono de ajudas de custo apenas servia a administração pública. No entanto, dado o vazio na legislação que abrange o setor privado, a administração tributária tem vindo a considerar a extensão deste regime.

Conforme menciona Antunes (2013) “para o sector privado, pode tomar-se como referência o valor das ajudas de custo atribuídas a membros do governo sempre que as funções exercidas ou o nível das respetivas remunerações não

sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias e/ou remunerações dos funcionários públicos, ou seja, órgãos sociais”. Acrescenta ainda que para os restantes casos, deverá ter-se em atenção o limite mais elevado fixado para os funcionários públicos.

2.2.5.1. Conceito de faturado a cliente

No que toca ao conceito de “faturado a cliente”, a questão essencial a discutir é a menção expressa, ou não, na fatura emitida ao cliente, que as mesmas serão faturadas a cliente.

O artigo 88.º, n.º 9 do CIRC, não esclarece qual a forma ou requisitos a cumprir para permitir comprovar que determinadas despesas são faturadas a clientes nem menciona o facto de ser obrigatório a menção na respetiva fatura.

O esclarecimento pioneiro em relação a este assunto surgiu de um pedido de informação vinculativo redigido pela ANTRAM, a qual solicitou o esclarecimento quanto ao tratamento fiscal aplicável às ajudas de custo. Em resposta ao solicitado, foi-lhes permitido não evidenciar separadamente nas faturas emitidas aos clientes, o valor das ajudas de custo dos motoristas desde que continuassem a demonstrar que tais despesas eram de facto faturadas. Por conseguinte, estas ajudas de custo não estavam sujeitas a tributação autónoma.

Ora, o entendimento proferido à ANTRAM deixou de ser exclusivo com os esclarecimentos vertidos em recentes acórdãos do Tribunal Arbitral.

Nomeadamente, o Ac. do CAAD no processo n.º 85/2012-T, sustenta que não é necessário que as faturas emitidas discriminem expressamente o montante das ajudas de custo a faturar, visto que a lei apenas exige uma comprovação completa, por cada pagamento.

Aliás, acrescenta ainda que “não é requisito das faturas relativas às prestações de serviços, a discriminação de cada um dos custos necessários para os prestar”, apenas é obrigatória “uma comprovação completa relativa à

identificação dessas despesas ‘por cada pagamento efetuado’’. Ora, esta comprovação é assegurada pelo mapa de controlo das deslocações.

Em suma, podemos concluir que as ajudas de custo faturadas a clientes não têm, necessariamente, de estar escritas para obviar a sujeição a tributação autónoma.

2.2.6. Lucros distribuídos a entidades isentas de IRC

O Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro, introduziu uma nova taxa de tributação autónoma desta vez relacionada com os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem total ou parcialmente de isenção, quando as partes sociais a que respeitem os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição.

Ora, em contraste com as restantes, estamos perante uma tributação autónoma que incide sobre um dividendo distribuído e, para Araújo & Oliveira (2014), quem está sujeito a esta tributação é realmente quem a deve sofrer, a “entidade isenta que recebe o dividendo da participação que adquire e detém por curto espaço de tempo, pela sua cumplicidade no mecanismo de evasão”.

Para Moraes (2009) esta medida destina-se a penalizar a chamada “lavagem de dividendos”.

Com efeito, podemos concluir que esta tributação autónoma tenciona realmente onerar os comportamentos abusivos no planeamento fiscal.

In obstante, ao montante de imposto eventualmente determinado, deverá ser ainda deduzido o imposto eventualmente retido na fonte. Este mecanismo tem como objetivo a eliminação de uma possível dupla tributação sobre um mesmo rendimento.

2.2.7. Compensações pagas a gestores, administradores e gerentes

Relativamente à tributação autónoma que incide sobre os gestores, administradores e gerentes, embora a tenhamos considerada num único subcapítulo, importa, desde logo, fazer a sua distinção.

Por um lado, relativamente aos encargos relacionados com as indemnizações ou quaisquer compensações, esta tributação autónoma surgiu pela intenção de criar um “regime de tributação das indemnizações por cessação de fundos ou por rescisão de um contrato antes do termo, auferidos por administradores, gestores e gerentes de pessoas coletivas residentes em território português” através da Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro.

Neste sentido, como forma de concretizar o preceito acima referido, passaram a estar sujeitos à taxa de 35%:

Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efetuado diretamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade.

No entanto, salienta-se o facto de, nos termos do CIRS, estas indemnizações serem tributadas integralmente, como rendimento de trabalho dependente.

Para Martins (2013), com esta tributação autónoma o legislador terá pretendido tributar as indemnizações que considera serem de montante excessivo.

Por outro lado, no que concerne aos gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis, a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, veio dispor que:

Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a (euro) 27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Para o devido enquadramento da norma, torna-se necessário compreender alguns conceitos que suscitaram dúvidas quanto à sua interpretação para efeitos fiscais, nomeadamente o conceito de gestor, o conceito de remuneração anual assim como o conceito de desempenho positivo da sociedade.

Em primeiro lugar, relativamente ao conceito de gestor, é entendimento da AT, nos termos da Circular n.º 2/2010, que os gestores são os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes e os gestores públicos¹⁹.

De notar que não fazemos referência aos administradores e gerentes de forma propositada uma vez que podemos encontrar a sua definição no Código das Sociedades Comerciais.

Em segundo, relativamente ao conceito de remuneração anual, a AT²⁰ veio clarificar que deverão ser consideradas todas as importâncias que o membro do órgão de administração poderá auferir como contrapartida do exercício das suas funções e desde que devidamente previstas no contrato ou nas normas que o regem.

E por último, no que concerne ao desempenho positivo da sociedades, é inevitável fazer um paralelo com a informação contabilística disponível. Neste sentido, conforme referem Ramalho & Neto (2013) a AT já se pronunciou e, tendo por base a estrutura conceptual do sistema de normalização

¹⁹ Nos termos do Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março.

²⁰ Nos termos da Circular n.º 8/2000, de 11 de maio.

contabilística, “a Demonstração de Resultados é o suporte documental que reúne informação disponível para a mensuração do desempenho de uma sociedade” sendo o resultado líquido do período o instrumento mais adequado para a mensuração.

Para o devido enquadramento, outra dúvida surge relativamente ao limite de (euro) 27.500. Será que a tributação autónoma incide apenas sobre o excedente deste montante ou sobre a totalidade do bónus atribuído?

Sousa (2011) considera que “a norma estabelece um limite mínimo para a delimitação positiva da incidência, não referindo que a base de incidência seja apenas o montante que exceda o referido limite, pois se assim fosse o legislador teria de o referir expressamente”.

Ao contrário das restantes tributações autónomas que já foram alvo de diversos entendimentos e abordagens na jurisprudência e doutrina portuguesas, em relação às tributações autónomas que estamos a tratar neste subcapítulo, parece existir um vazio relativamente à sua justificação.

Este vazio talvez se justifique, conforme mencionam Araújo & Oliveira (2014) como “sinónimo de um compasso de espera enquanto não afloram à mente causas razoavelmente legítimas para a instituição desta tributação” uma vez que estes encargos estão eles próprios sujeitos a tributação em sede de IRS, na esfera do beneficiário.

2.3. O agravamento das taxas de tributação autónoma

A tributação autónoma existente até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, abstinha-se do facto de o sujeito passivo apresentar um resultado fiscal positivo ou negativo.

Com efeito, o legislador, através do aditamento do n.º 14 ao artigo do CIRC que regula as tributações autónomas, evoca que:

As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitam quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.

Quando a capacidade contributiva do sujeito passivo é inexistente, as tributações autónomas agravam-se e conduzem a uma situação ainda mais gravosa.

Esta penalização tem como objetivo, tal como as restantes tributações autónomas, desincentivar a realização de determinadas despesas que se encontrem na linha de interseção entre o profissional e o pessoal. No entanto, como é sabido, os sujeitos passivos têm interesse em pagar o menor imposto possível, e para atingirem esse objetivo podem estar a incorrer em determinados custos propositadamente.

Assim, o legislador encontrou um meio que permite penalizar os contribuintes pois, quando apresentam prejuízos fiscais, não deveriam estar a incorrer nesse tipo de despesas, por estarem a penalizar a situação económica ou financeira da sociedade.

Não obstante, a grande questão que se coloca a este nível é: e quando estamos perante um grupo de sociedades abrangido pelo RETGS, deveremos considerar o lucro tributável do grupo ou de cada sociedade considerada individualmente?

Pois, a letra da lei não o refere mas, é entendimento da AT, vertido na informação vinculativa relativa ao processo n.º 2011 004399, que devemos considerar o lucro tributável ou prejuízo fiscal apurado na declaração do grupo, sendo que, quando as sociedades pertencentes ao perímetro de consolidação não apresentem todas o mesmo resultado, terá que ser feita uma modificação na declaração modelo 22 de cada uma, individualmente.

2.4. Evolução das taxas de tributação autónoma

Conforme já referido anteriormente, as taxas de tributação autónoma sofreram um agravamento ao longo dos anos.

Neste sentido, apresentamos de seguida uma tabela que ilustra a evolução das respetivas taxas, ordenadas pelo ano da entrada em vigor.

Ano	2001 ²¹	2003 ²²	2005 ²³	2006 ²⁴	2008 ²⁵	2009 ²⁶	2011 ²⁷	2012 ²⁸	2014 ²⁹
Despesas não documentadas	50%/70%	50%/70%	50%/70%	50%/70%	50%/70%	50%/70%	50%/70%	50%/70%	50%/70%
Despesas de representação	6,4%	6%	5%	5%	10%	10%	10%	10%	10%
Despesas com viaturas	6,4%	6%/15%	5%/15%	5%/15%	5%/10%/20%	5%/10%/20%	10%/20%	10%/20%	10%/27,5%/35%
Regime fiscal favorável³⁰	35%/55%	35%/55%	35%/55%	35%/55%	35%/55%	35%/55%	35%/55%	35%/55%	35%/55%
Ajudas de custos	-	-	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%
Lucros distribuídos³¹	-	-	-	20%	20%	20%	20%	25%	23%
Compensações pagas³²	-	-	-	-	-	35%	35%	35%	35%

Tabela 2 - Evolução das taxas de tributação autónoma

²¹ Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2001.

²² Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro. Entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2003.

²³ Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro. Entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2005.

²⁴ Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro. Entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2006.

²⁵ Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro. As alterações produziram efeitos desde 1 de janeiro de 2008.

²⁶ Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro. Entrou em vigor no dia 12 de setembro de 2009.

²⁷ Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro. Entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2011.

²⁸ Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2012.

²⁹ Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2014.

³⁰ Pagamentos a pessoas sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável.

³¹ Lucros distribuídos a entidades isentas total ou parcialmente.

³² A gestores, administradores e gerentes.

De notar que, na presente tabela apenas estão evidenciados os anos em que existiram alterações da taxa no artigo que estipula as taxas de tributação autónoma a aplicar.

Relativamente aos anos de 2001 e 2003, o artigo 69.º-A e o artigo 81.º do CIRC, respetivamente, estabeleciam que as despesas de representação e os encargos relacionados com as viaturas eram tributadas autonomamente à taxa correspondente a 20% da taxa normal mais elevada. Assim, sendo a taxa de IRC de 32% em 2001 e de 30% em 2003, optamos por apresentar na tabela acima apenas a taxa efetiva a que estes encargos estavam sujeitos. Com a entrada em vigor no dia 1 de janeiro de 2004, da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, a norma passou a prever, de forma expressa, a taxa efetiva do imposto.

Cumpre ressaltar que a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, estabeleceu uma isenção de sujeição às taxas de tributação autónoma aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável. No entanto, esta isenção foi revogada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2011. No entanto, a Lei do Orçamento de Estado para 2014, veio reintroduzir a isenção à sujeição à taxa de tributação autónoma sobre os encargos relacionados com despesas de representação, as ajudas de custos e as compensações pela deslocação em viatura própria do trabalhador, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial e as compensações pagas a gestores, administradores e gerentes, quando afetas aos sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Note-se ainda que a presente tabela não tem em consideração as taxas reduzidas de tributação autónoma introduzidas pela Lei da reforma da fiscalidade verde uma vez que as mesmas são apresentadas na Tabela 1 - Taxas de tributação autónoma sobre as viaturas.

2.5. Fisco ou confisco?

Após uma apresentação das tributações autónomas, em vigor no nosso sistema fiscal, aliada a uma descrição da sua evolução ao longo dos anos, não podemos ignorar o facto de as tributações autónomas constituírem um encargo cada vez mais elevado para as empresas.

Neste sentido, restam-nos algumas interrogações: mas será que nos dias de hoje deixou de ser uma forma de combate à evasão fiscal e passou a um meio de arrecadação adicional de imposto? Será este o objetivo final? Qual é o objetivo final? Ainda é fisco ou já é confisco?

Nabais (2013) refere que ao longo dos anos “a função dessas tributações autónomas que, entretanto, se diversificaram extraordinariamente e aumentaram de valor, alterou-se profundamente passando a ser progressivamente a de obter (mais) receita fiscal, assumindo-se, assim, como efetivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação do rendimento das empresas”.

Esta mudança poderá ter sido desencadeada no âmbito do estudo da comissão de desenvolvimento da reforma fiscal (1995/96), sobre o qual, conforme interpreta Pereira (1997), as 50 maiores empresas em Portugal eram responsáveis pelo pagamento de 51% do imposto, sendo que 30% era apenas pago por 3 empresas, tendo igualmente concluído que o percentagem de empresas que não pagou IRC, em 1994, ascendeu a 60% do total.

Ora, daqui se constata que as políticas fiscais em vigor não estavam a ser aplicadas corretamente, o que propiciava à evasão e fraude fiscais.

Cabe, em síntese, explicar estes conceitos.

Marques (2011) alega que a evasão fiscal “tem por objetivo a diminuição de impostos a pagar, com recurso a atos atípicos ou anormais, retirando proveito, não raras vezes, de lacunas ou de deficiências do texto legal”. Acrescenta ainda

que, por vezes, os sujeitos passivos apoiam-se na letra da lei para traçar outros objetivos que não os traçados pelo legislador.

Para Machado & Costa (2009), quando o contribuinte infringe diretamente a lei estamos perante uma situação de fraude fiscal em sentido amplo, enquanto que, quando “o sujeito passivo adota um comportamento que viola um dever de cooperação, que a lei tipifica como crime ou como contraordenação fiscal” estamos perante uma situação de fraude fiscal em sentido estrito.

Neste sentido, ao longo do tempo, foram sendo implementadas algumas medidas que permitissem combater a fraude e evasão fiscais e consequentemente aumentar as receitas do Estado. Um dos mecanismos utilizados foi através de tributações autónomas.

Tendo como ponto de partida que as tributações autónomas surgiram da consciência que determinadas despesas das sociedades estavam a ser utilizadas para fins não empresariais mas mesmo assim seriam necessários para a atividade empresarial e que o legislador, através da tributação autónoma, tencionava arrecadar o imposto em falta, atualmente não consideramos seguro afirmar que esta intenção esteja ainda em vigor.

Morais (2009) considera que o objetivo atual é tentar evitar que, através dessas despesas, o sujeito passivo utilize para fins não-empresariais bens que geraram custos fiscalmente dedutíveis.

No mesmo sentido, Pinto (2012) afirma que os encargos sujeitos a tributação autónoma correspondem, de uma forma geral, às despesas que são mais suscetíveis de abuso por parte dos sujeitos passivos e como o Estado não pode ter um fiscal atrás de cada contribuinte, estas despesas são tributadas autonomamente.

Por outro lado, Cunha (2002) considera que, este sistema de rendimentos presumidos, representa uma entorse à filosofia de base do sistema destinado a combater a evasão fiscal, e em confronto com o acima mencionado, Pinto (2011)

considera preferível ativar controlos cruzados, intensificar ações de fiscalização e aperfeiçoar a informatização do sistema, ao invés de aumentar continuamente as taxas de tributação autónoma.

Aliado a esta discussão doutrinal, o TC, no Ac. n.º 617/2012, refere relativamente às tributações autónomas que se teve em vista “por um lado, incentivar os contribuintes a ela sujeitos a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal e, por outro lado, evitar que, através dessas despesas, as empresas procedam à distribuição camuflada de lucros, sobretudo de dividendos que, assim, apenas ficariam sujeitos ao IRC enquanto lucros da empresa, bem como combater a fraude e evasão fiscal que tais despesas ocasionem não apenas em relação ao IRS ou IRC, mas também em relação às correspondentes contribuições, tanto das entidades patronais como dos trabalhadores, para a segurança social”.

Certo é que as tributações autónomas são um mecanismo de combate à evasão e fraude fiscais. Mas, em relação à sua finalidade inicial, não podemos considerar que a mesma esteja a ser aplicada.

O aumento brutal das taxas de tributação autónoma é, na nossa opinião, uma forma de arrecadar receita fiscal e regular o comportamento do contribuinte. Desta forma, o seu carácter punitivo contribui para o alcance de uma maior justiça tributária.

Aliás, conforme o Ac. do CAAD, no processo n.º 304/2013-T, é referido que atualmente “as tributações autónomas não visam apenas combater a evasão fiscal mas configuram um mecanismo de substituição tributária ou até mesmo recolher mais receitas fiscais”.

Em suma, consideramos que as tributações, na configuração que assumem, passaram a ser apenas confisco, não apenas por estarem a ser tributados

encargos incorridos com uma ponderação de 196%³³, face à taxa normal de IRC em vigor para o ano de 2014, mas principalmente pela instrumentalização e aproveitamento deste mecanismo por parte do Estado.

³³ Considerando a taxa de tributação autónoma de 35% adicionada de 10 pontos percentuais, quando a sociedade apresenta prejuízo fiscal e a taxa de IRC é de 23%.

Capítulo 3

O paradigma das tributações autónomas

É conveniente, desde início, relembrar que as tributações autónomas incidem sobre alguns rendimentos, sobre determinadas despesas consideradas como dedutíveis para efeitos fiscais e sobre certos encargos independentemente da sua dedutibilidade para o efeito fiscal.

A razão de ser da problemática da dedutibilidade das tributações autónomas surge na redação anterior à entrada em vigor da reforma do IRC de 2014 do artigo 45.º do CIRC³⁴:

1. Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:
 - a) O IRC e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros.

Conforme se constata, as tributações autónomas não se encontravam expressamente mencionadas mas, tendo em consideração que são aceites para efeitos fiscais os gastos indispensáveis para a atividade empresarial, suscita a dúvida se o legislador quis, ou não, incluí-las na exceção referida acima.

Nos termos do artigo 9.º do Código Civil, a interpretação da lei “não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo” desde que o pensamento legislativo tenha um mínimo de correspondência verbal na letra da lei.

Neste sentido e conforme referido por Neto (2013), a interpretação da lei implica o conhecimento do elemento literal, o lógico, o sistemático e o histórico, elemento este que obriga à análise da evolução da regulamentação sobre as matérias.

³⁴ Renumerado para artigo 23.º-A do CIRC, na redação em vigor em 2014.

Para devido enquadramento, nos termos do artigo 11.º, n.º 1³⁵ da LGT:

Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais da interpretação e aplicação das leis.

Alegam ainda Campos *et. al.* (2012) que a letra da lei, sendo o principal ponto de partida do intérprete, a sua aplicação automática deve ser afastada pois o intérprete deverá esforçar-se para construir a sua própria interpretação.

No entanto, temos de ter sempre em consideração que em matéria de interpretação das normas tributárias, de acordo com o artigo 11.º, n.º 4 da LGT, “as lacunas resultantes de normas tributárias (...) não são suscetíveis de integração analógica”, pelo que, se coloca a dúvida se estamos ou não perante uma lacuna? Sendo que, esta questão apenas encontra solução após a determinação se, estamos ou não perante um imposto autónomo ou perante um imposto sobre o rendimento?

Isto é: será que as tributações autónomas são consideradas como um imposto que incide direta ou indiretamente sobre os lucros das sociedades?

Quanto ao princípio de tributação pelo rendimento real, a Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 104.º, n.º 2 refere que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Este princípio tem por base o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade tributária. Segundo Guimarães (2013), o sistema fiscal deve amputar quaisquer manifestações de riqueza e, quanto ao princípio da capacidade contributiva, refere que deve existir uma afetação dos impostos àqueles que revelam maior capacidade de os pagar.

Parece-nos inequívoco afirmar que as tributações autónomas querem chamar à tributação rendimentos/despesas suscetíveis de originarem situações de

³⁵ Redação atual do artigo.

riqueza por parte dos seus beneficiários mas, relativamente ao princípio da capacidade contributiva, a nossa opinião é diferente.

É pertinente relembrar que o CIRC dispõe de uma norma que ata as tributações autónomas à capacidade contributiva do sujeito passivo e quando esta capacidade contributiva é inexistente, as taxas de tributação autónoma sofrem um agravamento. Logo, daqui retiramos que as tributações autónomas não seguem plenamente o princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos de imposto.

No entanto, para aferir se as taxas de tributação autónomas têm que ser elevadas em 10 pontos percentuais, previamente terá que ser apurada a matéria coletável do sujeito passivo. Daqui resulta que as tributações autónomas estão ligadas ao procedimento de liquidação do IRC e conexas, a contrário, com o princípio do rendimento real, pois se o rendimento diminui a tributação autónoma aumenta.

No sentido de melhor perceber esta temática, começamos por analisar as tributações autónomas que incidem sobre os encargos não aceites para efeitos fiscais e posteriormente analisaremos a tributação autónoma que incide sobre os encargos aceites para efeitos fiscais.

O legislador considera que os encargos suportados que não contribuam para a realização dos rendimentos sujeitos a tributação e para o desenvolvimento da atividade empresarial, deverão ser acrescidos na declaração modelo 22 de IRC. Neste sentido, não nos parece racional que a tributação autónoma que incide sobre esses encargos, possa ser ela mesmo considerada como custo do exercício.

Do mesmo modo, confirma o Ac. do CAAD, no processo n.º 255/2013-T, que no caso de aceitação da dedutibilidade das tributações autónomas sobre os encargos considerados não aceites para efeitos fiscais, “se estaria a admitir a dedução de um encargo em frontal desacordo com o princípio geral de que os encargos só são dedutíveis em sede de IRC se lhes estiver inerente aquela

indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”.

Aliás, seguindo o consagrado no artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil, os sujeitos passivos de imposto deverão considerar que o legislador “consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” pelo que, do ponto de vista racional, não faria sentido considerar dedutível um imposto que incide sobre despesas que o próprio legislador considera como dispensáveis para a fonte produtora de rendimentos das sociedades.

Ora, aqui chegados, importa agora abordar a dedutibilidade das tributações autónomas que incidem sobre os encargos dedutíveis para efeitos fiscais.

Muitos dos processos que já obtiveram um entendimento por parte dos tribunais portugueses³⁶, colocavam lado a lado, os sujeitos passivos de imposto e a AT, sendo que as posições defendidas por cada uma das partes, nos diversos acórdãos, se mostraram coerentes, mas as conclusões apresentadas nos diversos acórdãos nem sempre foram claras e unânimes.

Do lado dos sujeitos passivos, estes defendem que as tributações autónomas, incidem sobre a despesa e não sobre o rendimento e, como tal, não estão incluídas no preceito do antigo artigo 45.º, n.º 1 do CIRC.

Relativamente à primeira parte, não poderíamos estar mais de acordo com o defendido pelos sujeitos passivos de imposto, no entanto, relativamente à segunda parte da frase, será que as tributações autónomas não revestem uma forma indireta de tributar o seu rendimento?

Nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do CIRC³⁷, o lucro tributável “é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e

³⁶ CAAD, STA e TC.

³⁷ Redação atual do artigo.

eventualmente corrigidos nos termos deste Código”. No que concerne à última parte do artigo, o legislador considera como eventual correção nos termos do CIRC os gastos incorridos que não tiveram como finalidade a prossecução da atividade empresarial.

Ora, um pequeno parêntesis para referir que, de uma forma grosseira, o resultado líquido do período é constituído pela diferença entre os rendimentos e os gastos que determinada sociedade obteve durante um período de tempo.

Nesta conformidade, muitos contribuintes consideram que as tributações autónomas incidem sobre a sua despesa visto ser representativa dos consumos da sociedade, não tendo como base tributável um rendimento.

Este argumento, de que as tributações autónomas incidem sobre despesas, é usado com regularidade para descartar a possibilidade de elas serem consideradas IRC ou um imposto indireto e consequentemente a sua dedutibilidade fiscal fica limitada.

Cabe, em síntese, abstraindo-nos do facto de as tributações autónomas incidirem sobre despesas, concretizar que, independentemente do valor dos encargos sujeitos a tributação autónoma, estes são realizados no âmbito da atividade empresarial das sociedades mas são igualmente suscetíveis de usos particulares.

Para o devido enquadramento, o TC, no Ac. n.º 617/2012, refere:

Já no que respeita à tributação autónoma em IRC, o facto gerador do imposto é a própria realização da despesa.

Cabe agora explicar o facto tributário das tributações autónomas.

O lucro tributável das sociedades é determinado de forma contínua ao longo do exercício enquanto que o facto tributário que origina as tributações autónomas esgota-se no momento em que o gasto/custo é incorrido, figurando assim um imposto de obrigação única e de formação instantânea.

De acordo com Vasques (2014) “os impostos sobre o rendimento contemplam elementos de obrigação única, como as taxas liberatórias do IRS ou as taxas autónomas de IRC”.

Salienta Sanches (2002), que as tributações autónomas enquanto tributação de determinadas situações criam um novo objeto tributário *a latere* do lucro tributável.

Por outro lado, Araújo & Oliveira (2014) referem que “logo à nascença a tributação autónoma nunca teve que ver com, nunca foi, imposto sobre o rendimento da empresa, numa palavra, nunca foi IRC (IRS), e inicialmente, no seu nascimento, nem sequer foi colocada no código que regula o IRC (IRS). Estava, em consonância com a sua natureza substantiva, prevista num diploma diferente daquele que regula o IRC (IRS)”.

Ora, dentro dos que defendem a dedutibilidade das tributações autónomas, conforme se pode ler no Ac. do CAAD do processo n.º 167/2014-T, “as tributações autónomas aplicam-se independentemente do IRC”, aplicam-se mesmo quando existe exclusão de tributação em sede de IRC e aplica-se a uma realidade diferente pelo que, concluem que a sua “dedução fiscal não gera um círculo vicioso”.

No mesmo sentido, Sousa (2013) considera a tributação autónoma como “a tributação de certas situações de facto especiais que são tributadas com uma taxa específica em que, no fundo, se cria um novo facto tributário que é tratado à margem do lucro tributável e que têm lugar quando certos gastos das empresas são transformados, eles próprios, em factos tributários”.

Aliás, Neves *et. al.* (2013) vão mais longe e concluem que a tributação autónoma é um imposto geral sobre o consumo.

Olhemos agora para o conceito de impostos indiretos que, para Vasques (2014) são os impostos “que incidem sobre pessoa distinta daquela que se

pretende suporte o encargo económico do imposto, onerando riqueza que se encontra na esfera de terceiro”.

A propósito de se poder considerar as tributações autónomas como um imposto que incide indiretamente sobre o lucro das sociedades, o Ac. do CAAD, no processo n.º 210/2013-T, menciona que as tributações autónomas são uma forma de evitar a erosão da base tributável uma vez que, embora se considere que algumas despesas são necessárias à realização do rendimento tributável, o risco de estas serem realizadas para fins que não os empresariais é elevado e como tal o legislador opta por aceitar o custo mas onera-as com uma tributação autónoma. E, continua dizendo que se trata de um mecanismo de tributação indireta do rendimento que “visa prevenir a perda de receita fiscal por evasão fiscal ou por confusão das esferas empresariais e privadas”.

Adicionalmente, o TC, no Ac. n.º 18/2011, conclui dizendo que a incidência de uma taxa de tributação autónoma sobre determinadas despesas consideradas dedutíveis para efeitos fiscais é um meio que o legislador encontrou para tentar “incentivar as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas que afetem negativamente a receita fiscal”.

As tributações autónomas incidiam sobre alguns comportamentos dos sujeitos passivos que, embora até considerassem como necessários à atividade empresarial, uma vez que a sua contabilidade assim o demonstrava, estes poderiam estar a ser utilizados para fins diferentes causando a erosão da base tributária. A tributação autónoma foi a forma que o legislador encontrou para chamar à tributação as verbas que deixariam de ser tributadas na esfera dos seus beneficiários.

Nesta sequência, Sanches (2007) defende a sua posição:

Com esta previsão, o sistema mostra a sua natureza dual, com uma taxa agravada de tributação autónoma para certas situações especiais que se procura desencorajar, como a aquisição de viaturas para fins empresariais ou viaturas em princípio demasiado dispendiosas quando existem prejuízos. Cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que

estes custos não tem causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma. Em resumo, o custo é dedutível, mas a tributação autónoma reduz a sua vantagem fiscal, uma vez que, a base de incidência não é um rendimento líquido, mas, sim, um custo transformado – excecionalmente – em objeto de tributação.

Acrescenta ainda, na sua linha interpretativa que o mesmo se aplica aos pagamentos feitos a regiões onde existem regimes fiscais mais favoráveis.

Chegados aqui, importa então voltar a olhar, à luz dos considerandos anteriores, para o elemento histórico das tributações autónomas.

O primeiro antecedente da tributação autónoma surgiu em 1974, enquanto limitação às despesas confidenciais ou não documentadas e tinha como objetivo corrigir eventuais distorções do sistema tributário. No entanto, tendo em consideração o testemunho das empresas que consideravam que essas despesas, mesmo que colocassem em causa o pleno funcionamento do sistema, eram essenciais para a manutenção da fonte produtora de rendimento.

Mantendo-se esta medida de limitação em vigor, em 1983, foi criado em paralelo um imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas, sendo que, apenas em 1990 tomou a forma literal de tributação autónoma.

Desta forma, constatamos que, mesmo no início, o legislador admitiu que uma parte das despesas não documentadas ou confidenciais eram utilizadas para fins não empresariais e, neste sentido, resolveu sancionar os contribuintes que incorriam neste tipo de despesas.

Ora, perante esta admissão, podemos afirmar que os encargos sobre os quais incidiam os antecedentes das tributações autónomas contribuía para o desenvolvimento da atividade empresarial e como tal, estariam cumpridos os requisitos para a aceitação do gasto pelo que não nos parece correto afirmar que os mesmos pudessem ser excluídos de tributação.

Daqui se pode concluir que tanto a doutrina como a jurisprudência são unânimes em considerar as tributações autónomas como factos independentes do próprio imposto sobre o rendimento, mas constituem uma componente

integrante do facto gerador de imposto no apuramento do lucro tributável e consequentemente do IRC.

Consideramos que esta autonomia das tributações autónomas se justificava pelas peculiaridades da sua incidência e apuramento, mas nunca constituíram um imposto paralelo ou especial.

A tributação autónoma de certas despesas poderia, tal como no início aconteceu, estar prevista num diploma autónomo ou mesmo inserida noutro código como no do IVA ou do Imposto do Selo.

No entanto, a criação de um diploma autónomo que passasse a prever um regime especial aplicado às tributações autónomas poderia ser considerada como uma má medida política, pois, a perceção nos sujeitos passivos seria a criação de um novo imposto e não a transferência de um artigo, o que aliado à curta duração dos ciclos governamentais, poderia ser um impeditivo para a continuidade do mandato do governo criador de tal medida.

Talvez como forma de evitar a duplicação dos processos de quantificação do imposto, optou-se pelo meio mais simples que consistiu na inclusão desta tributação no CIRC.

Assim, considerando que, embora o CIRC não seja o local perfeito as tributações autónomas, ponderando todas as implicações do seu enquadramento legal, parece-nos o diploma que menos problemas levanta.

No sentido de desmistificar o alcance da norma prevista no antigo artigo 45.º do CIRC, a Reforma do IRC, instituída pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, aditou o artigo 23.º-A do CIRC e introduziu aquilo que já vinha sendo dito relativamente à dedutibilidade das tributações autónomas:

1. Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:
 - a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta e indiretamente incidam sobre os lucros.

Neste sentido, o Ac. do CAAD, no Processo n.º 242/2014-T, refere que “da consideração do texto legislativo no seu todo, estaticamente e na sua evolução histórica, resulta que o legislador entendia, e continua a entender, que as tributações autónomas integram o IRC, senão enquanto imposto *stricto sensu*, pelo menos em termos de fazerem parte do mesmo regime fiscal unitário, devendo ter o mesmo tratamento em sede de dedutibilidade para efeitos de cômputo do lucro tributável”.

Ora, do confronto entre aqueles que defendem que as tributações autónomas são um imposto “autónomo” e como tal deverão ser dedutíveis para efeitos fiscais, e os que defendem que o encargo com as tributações autónomas deverá ser acrescido na declaração modelo 22, o aditamento do artigo 23.º-A do CIRC, é visto como uma norma inovadora, para uns, e como uma clarificação da intenção do legislador, para os outros.

No mesmo sentido, o Ac. do CAAD, no processo n.º 292/2013-T, refere que “ao admitir-se a tributação autónoma como custo fiscal estar-se-ia a desfazer, afinal, o efeito dissuasor que com elas o legislador visou atingir, a anular essa mesma tributação autónoma, uma vez que o montante pago seria compensado pela redução do mesmo lucro tributável, logo, sobre o IRC a pagar ou sobre os prejuízos a reportar”.

Estaríamos assim a aceitar um gasto que reduz o carácter sancionatório das tributações autónomas.

Fica, no entanto, a dúvida se - ainda que não seja publicamente assumido, pelas razões anteriormente referidas - ao passar a prever-se formalmente a não dedutibilidade tanto do IRC como das tributações autónomas, não estará agora, o legislador, a admitir que se ultrapassou o limite da tributação do rendimento e que, estamos perante um imposto “autónomo”?

Parece-nos possível este enquadramento, embora as bases para o sustentar sejam ainda muito diminuídas, visto que, o melhor e talvez único argumento

passa por se constatar que a partir de 2014, a tributação autónoma passa a poder atingir níveis de tributação muito superiores à tributação em sede de imposto sobre o rendimento. Pois, conforme já foi referido, a tributação autónoma, passa a prever nas suas taxas normais, isto é, sem o agravamento de 10 pontos percentuais pela apresentação de prejuízo fiscal, a tributação da despesa, quando comparada com a tributação em sede de IRC, em aproximadamente 152%³⁸, podendo mesmo atingir 196% com o apuramento de prejuízo fiscal no período.

Em suma, não nos podemos esquecer que, embora as tributações autónomas incidam sobre despesas, elas são um imposto imbricado ao IRC, encontrando-se ainda formalmente inseridas no CIRC.

Como nota final, não podemos deixar de reparar que o alcance de maior justiça tributária, aliada ao respeito pelos princípios da tributação do rendimento real, do princípio da igualdade e do princípio da capacidade tributária não é tarefa fácil para o legislador, e as tributações autónomas revelam assim um meio para atingir esse objetivo, embora contornando um dos princípios.

Remata o Ac. do CAAD, no processo n.º 292/2013-T, que as tributações autónomas são “instrumentos de colmatação de insuficiências do CIRC (IRS) na busca de atingir a tributação do rendimento real”.

³⁸ Tendo em consideração que no início, quando as tributações autónomas foram introduzidas no CIRC, o legislador estabeleceu que 20% dos encargos não seriam aceites como custo fiscal por considerar que tinham fins não empresariais. Mais tarde, o legislador optou pela substituição da não aceitação do gasto pela introdução da tributação autónoma efetiva. Utilizando esta mesma metodologia, e considerando a taxa de tributação autónoma dos encargos sobre as viaturas de 35% e a taxa de IRC, relativa a 2014, de 23%, concluímos que a não aceitação do custo ascende a 152%.

Capítulo 4

O paralelo das tributações autónomas e o IVA

No presente capítulo, tendo em consideração que o IVA é um imposto que incide em absoluto sobre a despesa, procuramos determinar se a tributação autónoma que incide sobre determinadas despesas, também sujeitas a imposto em sede de IVA, apresentam um carácter normal de coabitação dos dois impostos, encontrando-se, portanto, bem determinada a esfera de tributação de cada um, ou se existe uma sobreposição destes dois impostos.

Adicionalmente analisa-se também se as tributações autónomas, à luz da legislação europeia, podem constituir uma violação às diretivas atualmente em vigor.

4.1. O paralelismo

Olhemos agora para a tributação existente do lado da despesa. O IVA tem a sua base jurídica no Direito Comunitário³⁹.

Os princípios basilares do sistema comum do IVA consistem em aplicar aos bens e serviços apenas um único imposto geral sobre o consumo.

Lança (2013) classifica o IVA como um imposto plurifásico pois está presente em todas as fases do circuito económico e como um imposto indireto, não cumulativo, visto que é realizado pelo método subtrativo indireto⁴⁰.

³⁹ Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

⁴⁰ Os sujeitos passivos entregam ao Estado, em cada período, a diferença entre o imposto liquidado e o imposto deduzido.

Oliveira (2015) esclarece que a neutralidade do IVA “é assegurada pelo direito à dedução que é conferido a cada sujeito passivo interveniente no ciclo produtivo, pois, em última instância, o consumidor final (titular da capacidade contributiva) é quem deve suportar economicamente o imposto”.

Para determinados bens e serviços, o direito à dedução do IVA encontra-se limitado, o que se traduz numa quebra da neutralidade do imposto, representando⁴¹ um custo adicional para as sociedades.

Fundamentando mais em detalhe, o referido autor considera que a limitação à dedução “vai contra a estrutura conceptual do imposto”, mas considera que esta foi a forma que o legislador encontrou para “atalhar aos comportamentos menos próprios, evidenciados por quem pretende ilegitimamente beneficiar, aproveitando a real dificuldade de qualificação de certas operações, do direito à dedução relativamente a operações que do mesmo devem ser excluídas”.

O cruzamento⁴² entre este facto e as medidas adotadas em sede de tributação autónoma (em sede de IRC) poderá implicar uma tributação pesada das despesas a que se referem.

Em relação ao IRC, quando o sujeito passivo incorre em determinados gastos, ainda que indevidos, estes influenciam o resultado tributável, o que conduz a uma diminuição do imposto a pagar. Neste sentido, em relação àqueles encargos, em que se presume que parte foram incorridos a título pessoal, o mecanismo que o legislador nacional adotou para anular esse efeito foi tributar autonomamente esses encargos, não possibilitando ao sujeito passivo a produção de prova de que as mesmas são utilizadas apenas para efeitos empresariais.

⁴¹ Note-se que as sociedades têm capacidade de repercutir os custos no consumidor final pelo que na maior parte das situações o efeito da não dedutibilidade do IVA poderá ser inócuo ao nível dos custos, caso haja aceitação, por parte do mercado, do preço mais elevado.

⁴² Fazemos notar que, a comparação entre estes dois impostos é, por princípio, incorreta do ponto de vista técnico visto que a tributação autónoma é parte integrante do imposto sobre o rendimento e o IVA, tal como referido, é um imposto que incide sobre a despesa.

Assim, na esfera das sociedades, tanto o IVA como o IRC têm como princípio tributar factos apenas relacionados com a atividade empresarial, destacando-se algumas medidas de combate à evasão e fraude fiscais.

Apesar de se apresentar aqui um efeito duplamente penalizador, tal como referido, tanto o IVA como o IRC tratam factos tributários distintos, ainda que muito próximos quando enquadrados na tributação autónoma.

Concluimos assim que a presunção assumida e expressa tanto pelo legislador comunitário como pelo legislador nacional poderá representar um efeito perverso quando estas despesas são realmente incorridas no âmbito da atividade empresarial, pois a regra geral prejudica diretamente a atividade das sociedades (através da afetação dos seus resultados).

Relativamente à presunção de que determinadas despesas incorridas têm fins não exclusivamente empresariais, o TJUE pronunciou-se e censurou a atuação do legislador francês, relativamente ao facto de não permitir provar inequivocamente que determinadas despesas tiveram realmente uma finalidade empresarial.

No Ac. do TJUE relativo aos processos C-177/99 e C-181/99 conclui que “uma medida que consiste em excluir, por princípio, todas as despesas de alojamento, de receção, de restaurante e de espetáculos do direito à dedução do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema do IVA posto em prática pela Sexta Diretiva” quando existem meios que permitem provar a origem e o destino dessa despesa, o TJUE considera que não é necessário fazer prova uma vez que não estamos perante um caso de fraude e evasão fiscais e como tal não é necessário acionar o mecanismo de não dedução do IVA. Salienta ainda o TJUE que a não consideração da dedução do IVA destas despesas “afeta excessivamente os objetivos e princípios da Sexta Diretiva”.

Conforme menciona Palma (2008) “o legislador comunitário estabeleceu uma distinção fundamental entre as despesas que têm um carácter estritamente

profissional e aquelas que não têm ligação com a atividade profissional do sujeito passivo”.

Ora, se a possibilidade de fazer prova permite ao sujeito passivo deduzir a totalidade do IVA incorrido, então e em relação às tributações autónomas, haverá alguma ponte de analogia?

Sim. No mesmo sentido, mas em relação às tributações autónomas, o Tribunal Arbitral, no Ac. relativo ao processo n.º 628/2014-T, esclarece que o legislador nacional “do facto conhecido que é a realização de determinado tipo de gastos (...) tira o facto desconhecido, que é a aferição do grau de afetação empresarial do produto de tais gastos” e presume “as despesas sobre que incide aquela tributação autónoma têm, por norma, uma afetação mista”. Conclui, o referido tribunal, dizendo que “será de considerar ilidida a presunção” quando as despesas sobre as quais incidiu a referida tributação autónoma “têm uma afetação 100% empresarial”.

4.2. A eventual violação das diretivas europeias

As tributações autónomas, na sua origem, tinham como objetivo evitar comportamentos que permitiam retirar benefícios indevidos pelos agentes económicos: por um lado, a dedução indevida de gastos e, por outro, em relação às pessoas singulares, a não tributação em IRS de rendimentos.

No entanto, as elevadas taxas de tributação autónoma atuais, que ultrapassam, em alguns casos, as taxas de IRC, já não têm como objetivo único a anulação da dedução indevida, para efeitos fiscais.

Parece-nos que o legislador, ao aplicar estas taxas elevadas de tributação autónoma tenciona mais arrecadar receita, do que apenas evitar que estejam a

ser considerados custos que não têm fins empresariais. Tal como se tivesse criado um novo imposto sobre a despesa.

Ou seja, podemos constatar que determinados encargos estão sujeitos a uma tributação extremamente elevada, o que nos leva a questionar: será que, ao abrigo dos princípios da União Europeia, não estaremos perante a sua violação? Será que, tendo em vista a harmonização fiscal das legislações fiscais, não deveriam ser analisados, pelo TJUE, estes casos?

Xavier (2007) alerta para o facto do TJUE ter vindo a invocar “a necessidade de se apurar se as regras estabelecidas pelos Estados membros, são abusivas e desproporcionais, tendo em vista os objetivos de controlo da fraude e evasão fiscais internacionais”.

Esclarece Henriques (2003) que a autonomia conferida aos Estados membros ao nível do ordenamento jurídico e das políticas económicas, permite aos Estados “formular e aplicar regras de concorrência para o seu Estado interno, com independência em relação às normas comunitárias e mesmo conduzindo a soluções diametralmente opostas”.

Se os Estados membros não ficam imbricados ao cumprimento de determinados limites de taxas de tributação, as políticas fiscais podem ser adotadas consoante as necessidades internas e de acordo com as obrigações que tem de cumprir.

Parece-nos que, nos dias de hoje, estas necessidades internas se sobrepuseram, dada a constante vontade de arrecadar receita por parte do Estado português, o que poderá ter conduzido ao surgimento de um novo imposto do lado da despesa, enquadrado na tributação do rendimento.

Ora, conforme esclarece Palma (2008), todos os países que aderem à União Europeia “devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo comunitário do IVA” por ser o mecanismo que

“reduz a margem de manobra do legislador nacional” e desta forma contribui para a estabilidade do imposto e manutenção da harmonização fiscal.

O estabelecimento deste objetivo permitiu, conforme afirma Nogueira (2010), que o processo de integração e consequentemente as obrigações estabelecidas nos diversos contratos conduzisse a uma diminuição da discriminação dos Estados membros e a um aflorar da possibilidade de circular livremente.

Desta forma, concluimos que a tributação autónoma, com a configuração atual, poderá ser dividida em dois: de um lado mantém o objetivo inicial, ou seja a não aceitação do custo, e do outro surge um novo imposto sobre a despesa/consumo, mas inserido no imposto sobre o rendimento. Consideramos assim que o TJUE deverá analisar estes casos em que a tributação autónoma penaliza duplamente o contribuinte e que poderá estar a colocar em causa a manutenção da harmonização fiscal.

Capítulo 5

Análise do peso atual das tributações autónomas sobre o IRC a suportar pelas empresas

No presente capítulo pretendemos demonstrar a evolução quantitativa, das tributações autónomas assim como a relação que estabelecem com alguns indicadores contabilísticos e fiscais.

Neste sentido, recorreremos às estatísticas disponibilizadas pela AT, elaboradas pelo Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, respeitantes aos anos compreendidos entre 2005 e 2012.

Até ao momento, cumpre notar que não conseguimos fazer uma análise das últimas medidas implementadas pelo governo, visto que a AT ainda não procedeu à atualização dos dados estatísticos disponibilizados.

5.1. Evolução da receita das tributações autónomas

Conforme já referido, apenas a partir de 2005 foram introduzidas no CIRC três tributações autónomas distintas, designadamente: (i) sobre as ajudas de custo, (ii) sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, e (iii) sobre as compensações pagas a gestores, administradores ou gerentes. Como tal, não dispomos de informações estatísticas anteriores, pelo que, é imprudente concluir que este aditamento contribui para o aumento da receita relativa às tributações autónomas.

No entanto, desde então, as tributações autónomas, ao longo dos anos, têm-se diversificado e, as respetivas taxas aumentado. Como consequência inevitável, conforme podemos verificar na Tabela 3, apresentada infra, a receita arrecada tem vindo a aumentar, o que, num horizonte temporal de 8 anos, representou um aumento de aproximadamente 148%, isto é, a receita arrecadada pelo Estado mais que duplicou nos 8 anos em análise.

Em milhões de euros								
Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Receita arrecadada	198	205	220	366	371	360	534	491
Variação face ao ano anterior	n.a.	4%	7%	66%	1%	-3%	48%	-8%

Tabela 3 - Evolução da receita das tributações autónomas

Conforme podemos verificar, no ano de 2005, as receitas arrecadas pelo Estado relativas a tributações autónomas rondava os 198 milhões de euros, tendo atingido um pico, em 2011, de 534 milhões de euros. Não obstante, em termos relativos, a maior variação da receita arrecada pelo Estado relativamente às tributações autónomas, verificou-se entre 2007 e 2008, tendo passado de 220 milhões de euros para 366 milhões de euros (variação percentual aproximadamente de 66%).

Cumpre notar que, a partir de meados de 2008 verificou-se um aumento das taxas de tributação autónoma aplicáveis às despesas de representação e aos encargos com viaturas, tendo praticamente duplicado.

Entre 2009 e 2011, verifica-se um efeito “anestesiante” da tendência crescente da receita, que, em parte, deverá ser justificado pela crise económica que afetou o país e também pela manutenção das taxas de tributação autónoma, mesmo tendo-se introduzido uma nova tributação autónoma aplicável às compensações pagas a gestores, administradores e gerentes.

Em 2011, foi aditado o artigo 88.º, n.º 14 do CIRC, através da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, onde as sociedades que apresentam prejuízo fiscal em determinado período de tributação, veem as taxas de tributação autónoma elevadas em 10 pontos percentuais. Esta medida, apesar de todas as condicionantes referidas se manterem, aparentemente, representou um aumento significativo (48%) da receita arrecadada pelo Estado português, através das tributações autónomas.

A Tabela 4 abaixo apresentada mostra-nos o detalhe do resultado tributável.

		Em milhões de euros							
Ano		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Resultado tributável	Positivo	22 002	26 775	31 723	26 423	24 203	24 993	24 419	18 385
	Negativo	9 461	8 898	9 357	16 133	12 098	13 310	18 864	17 658

Tabela 4 - Evolução das declarações e do resultado tributável

Conforme se pode constatar, nos anos em que a crise económica se fez sentir em Portugal, notamos uma tendência para a estagnação do resultado tributável positivo e para um aumento do resultado tributável negativo.

Fazemos apenas notar que, conforme referido, em 2011, as sociedades que apresentam prejuízo fiscal passam a estar sujeitas a taxas de tributação autónoma agravadas em 10 pontos percentuais, o que, mais uma vez, confirma que o aumento da receita arrecadada (vide Tabela 3) se deve essencialmente a esta medida.

5.2. O peso das tributações autónomas nos resultados das sociedades

O peso das tributações autónomas nos resultados das sociedades merece da nossa parte uma análise cuidada visto que, é este um dos aspetos que mais

influência tem ao nível da justiça tributária e permite determinar se estamos perante posições de confisco por parte do Estado português.

Começaremos por explorar o peso das tributações autónomas no resultado antes de impostos e posteriormente o peso que as mesmas representam no IRC liquidado.

O resultado antes de imposto reflete a situação económica da sociedade líquida do montante do imposto devido em determinado ano.

Da análise da tabela abaixo apresentada notamos que o resultado antes de imposto é um indicador aleatório, não segue uma tendência e nem a crise económica que Portugal sentiu a partir de 2008 contribuiu para a delimitação de uma tendência.

Em milhões de euros								
Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
RAI	23 860	31 184	36 637	14 479	21 563	40 743	11 457	1 771
TA / RAI	0,8%	0,7%	0,6%	2,5%	1,7%	0,9%	4,7%	27,7%

Tabela 5 – Evolução do peso da tributação autónoma face ao RAI

Dos resultados obtidos não conseguimos definir uma tendência ou correlação entre o resultado antes de imposto obtido pelos sujeitos passivos e o montante de imposto pago a título de tributações autónomas. Assim, não nos parece correto afirmar que estes dois indicadores (tributações autónomas e RAI) estejam interligados e que se deixem influenciar mutuamente.

Neste sentido, parece-nos razoável analisar outro indicador, como, por exemplo, o IRC liquidado.

O IRC liquidado pelas sociedades não tem sofrido grandes oscilações contrariamente ao que acontece com o peso que as tributações autónomas assumem sobre o mesmo, conforme demonstrado na tabela infra:

Em milhões de euros								
Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
IRC liquidado	2 831	3 455	3 973	3 734	3 492	2 977	2 812	2 802
TA / (IRC + TA)	6,5%	5,6%	5,2%	8,9%	9,6%	10,8%	15,9%	14,9%

Tabela 6 - Evolução do peso da tributação autónoma face ao IRC liquidado

O IRC liquidado representa a coleta da sociedade depois de subtraída a dupla tributação jurídica internacional, a dupla tributação económica internacional, os benefícios fiscais de dedução à coleta e o pagamento especial por conta, representando assim, o montante de imposto que uma sociedade se encontra sujeita em determinado período de tributação.

Da análise da Tabela 6, apresentada acima, podemos verificar que, entre 2005 e 2007, o peso da tributação autónoma face ao IRC liquidado foi perdendo expressão, muito por força do aumento do IRC liquidado e do aumento da tributação autónoma.

O ano 2011 ficou marcado pelo maior peso que as tributações autónomas assumiram face ao IRC liquidado das sociedades, ascendendo a 15,9%. Este facto deve-se não só ao aumento da receita arrecadada através das tributações autónomas, mas também à diminuição do IRC liquidado, facto este que já vinha a ocorrer em anos anteriores. Desde 2008 o IRC liquidado tem vindo a diminuir e, conforme foi anteriormente analisado, a tributação autónoma apresentou-se estável em 2009 e 2010, exibindo apenas crescimento em 2011, ano em que as receitas arrecadas pelo Estado atingiram 534 milhões de euros, o maior valor registado.

Posto isto, considerando a globalidade dos indicadores aqui apresentados, podemos concluir que o aumento do resultado tributável negativo e a estabilização do resultado tributável positivo conduziu a uma diminuição gradual do IRC liquidado pelos sujeitos passivos e, se adicionarmos o valor arrecadado pelo Estado relativamente às tributações autónomas concluímos

que o peso que as tributações autónomas assumem no IRC liquidado tem aumentado substancialmente ao longo dos anos.

Cabe em síntese verificar que as tributações autónomas representam um encargo bastante significativo na globalidade das obrigações das sociedades, onde o aumento contínuo das taxas tem conduzido a um afastamento do objetivo do imposto em que se encontram inseridas. Pois, conforme pudemos verificar, a tributação autónoma está, aparentemente, cada vez mais afastada da tributação do rendimento e mais centrada na tributação da despesa, como se de um imposto autónomo se tratasse.

5.3. O futuro

Num país onde reina a instabilidade económica e financeira, os diplomas fiscais são constantemente utilizados e modificados para fazer face aos compromissos assumidos pelos governos.

Conforme referem Pires & Pires (2012) “para satisfação das necessidades públicas torna-se necessária a aquisição de meios financeiros e, de entre estes, contam-se os impostos. Também para fins de intervenção social e económica, são utilizados impostos”.

Para Teixeira (2012) “todos os sistemas fiscais do mundo começaram primeiramente por utilizar formas de tributação do consumo, através da aplicação de impostos aduaneiros ou impostos específicos”.

Explica a autora que os impostos sobre o consumo são de mais fácil aplicação por incidirem sobre transações específicas, enquanto os impostos sobre o rendimento exigem maior complexidade ao nível da organização social para permitir a eficácia da sua aplicação e cobrança.

Por esse motivo, afirma Carreira (1989) que o IVA, imposto sobre o consumo, é a fonte, por excelência, das receitas fiscais.

Ora, o IVA é um imposto que incide sobre a despesas e conforme reforça Pinto (2011) os impostos indiretos suscitam uma menor resistência psicológica por parte dos contribuintes, ou seja, um efeito geralmente designado como “efeito anestesia”, considerado positivo, quer para quem paga, quer para quem recebe.

Por outro lado, ao nível da tributação das empresas, o Centro de Estudos Sociais (2014) considera que “o problema da tributação do IRC não é essencialmente o do nível das taxas nominais do imposto que incidem sobre a matéria coletável, mas antes a erosão dessa matéria coletável, decorrente de regras enviesadas ou de uma utilização diferente em função da sofisticação dos esquemas de planeamento ou de dimensão económica dos operadores”.

Assim, será que caminhamos para um sistema fiscal composto apenas por impostos sobre a despesa ao invés de impostos sobre o rendimento? E as tributações autónomas, será que acompanham a tendência dos impostos diretos, visto que se encontram formalmente inseridas no CIRC, ou, retomam a figura de um diploma autónoma e perduram ao lado dos impostos sobre a despesa?

Capítulo 6

Conclusão

Coerência e consenso são duas palavras inexistentes quando o assunto se trata de tributações autónomas. A sua análise requer uma avultada análise e pesquisa histórica.

Nos termos do Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro de 2013, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou que a nova política de tributação traçada tinha e tem como objetivo a “revisão e simplificação do IRC e demais regimes fiscais aplicáveis ao rendimento das empresas, no sentido de promover a competitividade, o investimento e a internacionalização das empresas portuguesas”.

Ora, não nos competia avaliar se a reforma introduzida alcançou os objetivos iniciais definidos mas não nos parece que a permanência das tributações autónomas como encargo a suportar pelas sociedades promova a competitividade, dado não existir uma tributação similar nos restantes países.

De acordo com o estudo realizado pelo Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, as receitas oriundas das tributações autónomas tem vindo a aumentar pelo que, no contexto económico atual, não convém que as mesmas deixem de existir.

Em relação ao *thema decidendum*, a origem/natureza das tributações autónomas é, de grosso modo, o IRC, mas a sua evolução ao longo dos anos leva-nos a pensar que as tributações autónomas constituem uma tributação paralela e independente do IRC por não terem em consideração o objetivo pelo qual as mesmas foram criadas e, aparentemente, já não se centrarem apenas na

tributação do rendimento, ou nas despesas que o afetam. Estando, por vezes, apenas em causa a despesa. Mas, não obstante, elas continuam a estar inseridas no CIRC.

Quando se fala de tributações autónomas, é conveniente ter em atenção a heterogeneidade dos encargos sujeitos e não compensa a procura incessante por um elo comum entre todas elas, pois tanto temos tributações autónomas sobre rendimentos, como sobre encargos dedutíveis ou sobre encargos não dedutíveis para efeitos de IRC. Concluindo-se, portanto, que revestem a natureza de um imposto híbrido.

Neste sentido, uma sugestão para a aplicação acertada das taxas de tributação autónoma poderia passar pela obrigatoriedade de fazer prova que determinadas despesas são realmente imprescindíveis para a atividade económica das empresas. No entanto, como tal nos parece de difícil aceitação por parte da AT, consideramos que a redução das taxas conduziria a uma maior justiça fiscal.

Fica também claro que a crescente dimensão que as tributações autónomas representam é cada vez mais fonte de crítica e de preocupação pelos sujeitos passivos e que a necessidade de adaptação e controlo de gastos que possam ser sujeitos a esta tributação é um facto inaliável do presente e futuro das sociedades, podendo também representar uma fonte de problemas para o sistema tributário, ao nível da evasão e fraude fiscais.

Será portanto interessante observar a evolução desta tributação, bem como os mecanismos utilizados pelos sujeitos passivos na procura de reduzir esta tributação.

Bibliografia

- Antunes, J. (13 de março de 2013). *Ajudas de Custo: Enquadramento Fiscal*. Obtido em 25 de julho de 2015, de Jornal de Negócios: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/ajudas_de_custo_enquadramento_fiscal.html
- Araújo, F. C., & Oliveira, A. F. (janeiro-março de 2014). A Dedutibilidade em IRC dos Encargos Fiscais com as Tributações Autónomas. *Cadernos de Justiça Tributária*, 03, pp. 3-24.
- Areias, R., & Esteves, J. C. (2014). *IRC - Notas Práticas*. Porto: Porto Editora.
- Barreira, R. (março de 1989). As Despesas Confidenciais ou Não Documentadas. *Fisco*, 10, pp. 10-12.
- Campos, D. L., Rodrigues, B. S., & Sousa, J. L. (2012). *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada* (4ª ed.). Lisboa: Encontro de Escrita.
- Carreira, H. M. (1989). *Uma Reforma Fiscal Falhada?* Lisboa: Editorial Inquérito.
- Centro de Estudos Sociais. (2014). IRC: Uma Reforma que Favorece a Erosão da Tributação. In A. Santos, & A. Ventura, *A Reforma do IRC - Do Processo de Decisão Política à Revisão do Código* (pp. 245-260). Porto: Vida Económica.
- Costa, J. (1997). O Enquadramento Constitucional do Direito do Impostos em Portugal: a Jurisprudência do Tribunal Constitucional. In J. Miranda, *Perspectivas Constitucionais nos 20 Anos da Constituição de 1976* (Vol. 2, pp. 397-428). Coimbra: Coimbra Editora.
- Cunha, P. P. (junho de 2002). Alterações na Tributação do Rendimento: Reforma Fiscal ou Simples Ajustamentos? *Fisco*, 103/104, pp. 3-10.
- Cunha, P. P. (primavera de 2008). Os Ajustamentos Fiscais do Ano 2000 e o Sistema de Rendimentos Presumidos. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 1, pp. 16-34.

- Domingues, R. R., & Brito, R. C. (19 de setembro de 2012). *Inconstitucional, meu caro Watson*. Obtido em 11 de julho de 2015, de Jornal de Negócios: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniaao/detalhe/inconstitucional_meu_caro_watson.html
- Ferreira, L. (2003). *IRC: Manual Prático Lidel* (2ª ed.). Lisboa: Lidel.
- Franco, P. (março de 2008). Despesas de Deslocação, Representação e Ajudas de Custo. *Revista TOC*, 96, pp. 46-48.
- Guimarães, V. B. (2013). Princípios Gerais da Fiscalidade. In J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade* (pp. 51-90). Coimbra: Almedina.
- Henriques, M. G. (2003). *Direito Comunitário* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Lança, C. (2013). O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. In J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade* (pp. 301-340). Coimbra: Almedina.
- Machado, J., & Costa, P. (2009). *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Marques, P. (2011). *Elogio do Imposto - A Relação do Estado com os Contribuintes*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Martins, H. (2013). O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. In J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade* (pp. 227-300). Coimbra: Almedina.
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2013). Investir e Tributar: Uma Relação Simbiótica? In C. C. Palma, H. T. Tôrres, & E. P. Ferreira, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Alberto Xavier* (pp. 743-767). Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2015). *Direito Fiscal* (8ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Neto, A. (2013). *Código Civil Anotado* (18ª ed.). Lisboa: Ediforum.
- Neves, A., Lobo, C., Sousa, J., Mendonça, P., & Paiva, P. (2013). *O Novo IRC*. Coimbra: Almedina.

- Nogueira, J. F. (2010). *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Oliveira, A. M. (2015). Capítulo V - Liquidação e Pagamento do Imposto. Secção I - Deduções. In G. Teixeira, & P. A. Azevedo, *Códigos Anotados e Comentados - IVA* (pp. 93-117). Porto: Ginocar Produções.
- Palma, C. C. (2008). *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (3ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Pereira, M. F. (18 de Abril de 1997). A Exigência de Maior Equidade no IRS e no IRC. *Debate Sobre a Reforma Fiscal: Observações ao Relatório Silva Lopes e Textos das Jornadas Fiscais*, 386-390. Sesimbra: Ministério das Finanças.
- Pereira, P. R. (junho de 2011). O Princípio da Não Retroatividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2, pp. 217-223.
- Pinto, J. M. (fevereiro de 2012). A Tributação Autónoma das Viaturas Ligeiras de Passageiros. *Revista TOC*, 143, pp. 58-59.
- Pinto, J. P. (2011). *Fiscalidade* (5ª ed.). Porto: Areal Editores.
- Pires, M., & Pires, R. C. (2012). *Direito Fiscal* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Portugal, M. (fevereiro de 2012). Tributações Autónomas, Gastos e Encargos Não Fiscais. *Revista TOC*, 143, pp. 38-42.
- Ramalho, J. M., & Neto, S. C. (maio de 2013). *A Tributação Autónoma - Dos Bónus e Outras Remunerações Variáveis Pagas a Adiminstradores, Gerentes ou Gestores*. Obtido em 1 de agosto de 2015, de PLMJ Sociedade de Advogados:
http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACA_O_AUTONOMA.pdf
- Reis, J. V. (março de 1989). O Regime Fiscal das Despesas Confidenciais ou Não Documentadas. *Jornal do Técnico de Contas e de Empresa*, 283, pp. 150-151.
- Sanches, J. S. (2002). *Manual de Direito Fiscal* (2ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

- Sanches, J. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Silva, A. C., & Costa, E. M. (2014). *IRC (Revisão ao Código)*. nd: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Sousa, A. (2011). *IRC e Aspectos Particulares da Tributação Autónoma e do Tratamento das Viaturas*. nd: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Sousa, D. P. (2013). *Direito Fiscal e Processo Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Teixeira, G. (2012). *Manual de Direito Fiscal* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Vasques, S. (2014). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Xavier, A. (2007). *Direito Tributário Internacional* (2ª ed.). Coimbra: Almedina.

Sites

Base de Dados Inforfisco da PwC: <http://www.inforfisco.pwc.com>

Portal das Finanças: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/>

Legislação

Decreto Regulamentar n.º 35/84, de 18 de abril

Decreto Regulamentar n.º 67/83, de 13 de julho

Decreto-Lei n.º 119-A/83, de 28 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 167/86, de 27 de junho

Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de novembro

Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de junho

Decreto-Lei n.º 235-F/83, de 1 de junho

Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de agosto

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro

Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de março

Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006

Lei n.º 100/2009, de 7 de setembro

Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro

Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro

Lei n.º 2/88, de 26 de janeiro

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro

Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril

Lei n.º 42/83, de 31 de dezembro

Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro

Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro

Lei n.º 64/2008, de 5 de dezembro

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro

Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro

Lei n.º 82-G/2014, de 31 de dezembro

Comunicações da AT

Circular n.º 2/2010, de 5 de maio

Circular n.º 20/2009, de 28 de julho

Circular n.º 8/2000, de 11 de maio

Despacho ao processo P 1648/09, de 16 de julho

Despacho n.º 1962/2014, de 29 de janeiro

Despacho n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro de 2013

Informação Vinculativa relativa ao processo n.º 71/08

Informação vinculativa relativa ao processo n.º 2011 004399

Acórdãos

- **CAAD**

Processo n.º 85/2012-T, de 20 de dezembro de 2013

Processo n.º 210/2013-T, de 12 de abril de 2014

Processo n.º 255/2013-T, de 12 de maio de 2014

Processo n.º 167/2014-T, de 28 de julho de 2014

Processo n.º 292/2013-T, de 10 de agosto de 2014

Processo n.º 242/2014-T, de 8 de outubro de 2014

Processo n.º 628/2014-T, de 2 de fevereiro de 2015

Processo n.º 304/2013-T, de 9 de fevereiro de 2015

- **STA**

Processo n.º 1283/03, de 3 de dezembro de 2003

Processo n.º 830/11, de 21 de março de 2012

- **TC**

Ac. n.º 18/2011, relativo ao processo n.º 204/2010, de 12 de janeiro de 2011

Ac. n.º 617/2012, relativo ao processo n.º 150/12, de 19 de dezembro de 2012

- **TJUE**

Processos C-177/99 e C-181/99, de 19 de setembro de 2000

Anexo

Anexo I - Lista dos países considerados com regimes de tributação privilegiada

Andorra;
Anguilha;
Antígua e Barbuda;
Antilhas Holandesas;
Aruba;
Ascensão;
Bahamas;
Bahrain;
Barbados;
Belize;
Ilhas Bermudas;
Bolívia;
Brunei;
Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou);
Ilhas Cayman;
Ilhas Cocos o Keeling;
Ilhas Cook;
Costa Rica;
Djibouti;
Dominica;
Emiratos Árabes Unidos;

Ilhas Falkland ou Malvinas;

Ilhas Fiji;

Gâmbia;

Grenada;

Gibraltar;

Ilha de Guam;

Guiana;

Honduras;

Hong Kong;

Jamaica;

Jordânia;

Ilhas de Queshm;

Ilha de Kiribati;

Koweit;

Labuán;

Líbano;

Libéria;

Liechtenstein;

Ilhas Maldivas;

Ilha de Man;

Ilhas Marianas do Norte;

Ilhas Marshall;

Maurícias;

Mónaco;

Monserate;

Nauru;

Ilhas Natal;

Ilha de Niue;

Ilha Norfolk;
Sultanato de Oman;
Ilhas do Pacífico;
Ilhas Palau;
Panamá;
Ilha de Pitcairn;
Polinésia Francesa;
Porto Rico;
Quatar;
Ilhas Salomão;
Samoa Americana;
Samoa Ocidental;
Ilha de Santa Helena;
Santa Lúcia;
São Cristóvão e Nevis;
São Marino;
Ilha de São Pedro e Miguelon;
São Vicente e Grenadinas;
Seychelles;
Suazilândia;
Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya);
Ilha de Tokelau;
Tonga;
Trinidad e Tobago;
Ilha Tristão da Cunha;
Ilhas Turks e Caicos;
Ilha Tuvalu;
Uruguai;

República de Vanuatu;
Ilhas Virgens Britânicas;
Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;
República Árabe do Yémen.

Fonte: Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro